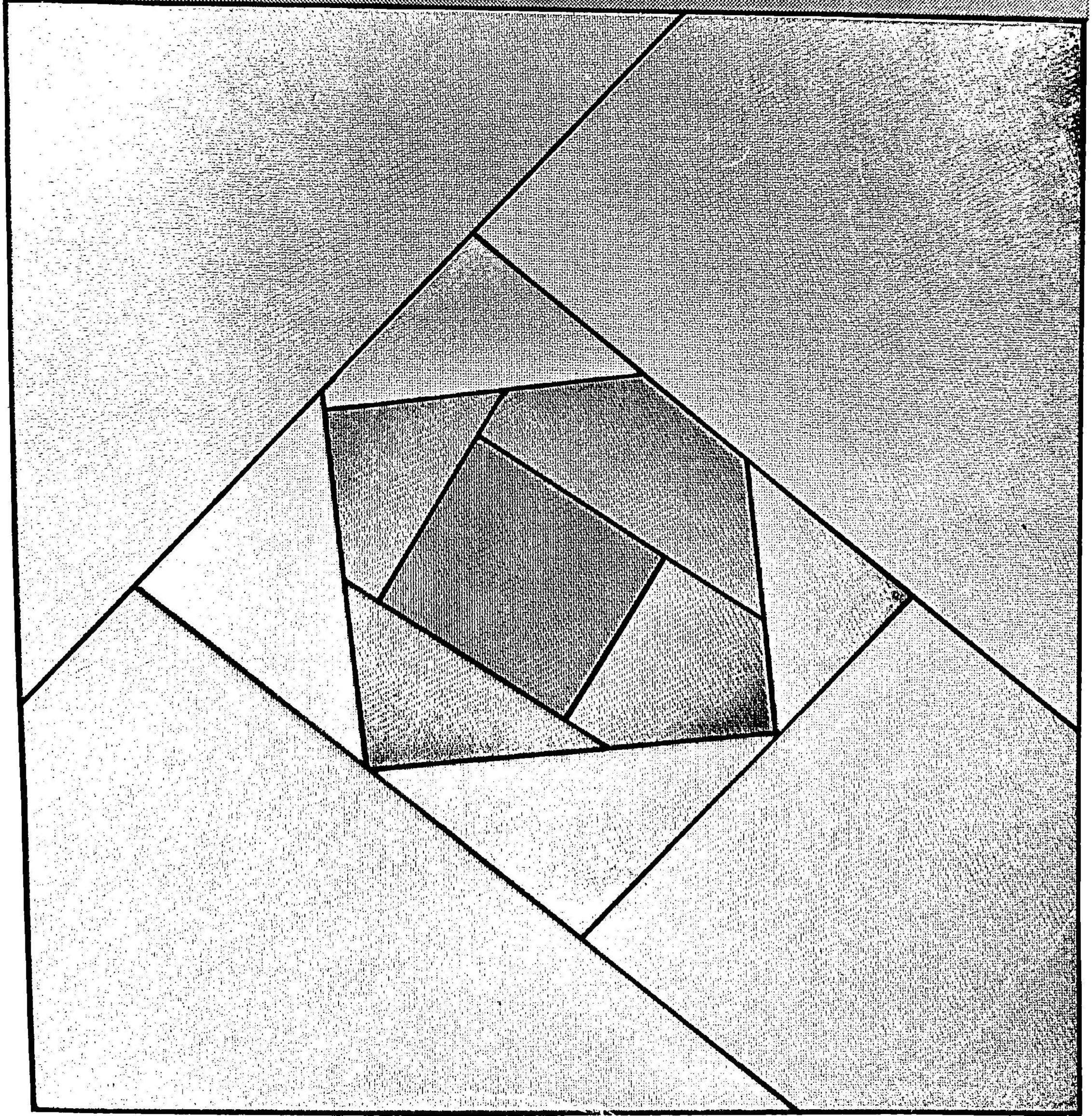
CONSTANTIN JITARU

CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR DIN ADMINISTRAȚIA PUBLICĂ



657
J63

Prof. CONSTANTIN JITARU

CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR DIN ADMINISTRAȚIA PUBLICĂ

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973-30-4279-X

Redactor: ELENA NEGOESCU
Tehnoredactor: MIRCEA LĂȚA
Grafician copertă: ELENA DUMITRU-DRĂGULĂLEI

Plan editură: 7683.
Coli de tipar: 14,75.
Bun de tipar: 8.04.1996.

Tiparul executat sub cda. 447/1995,
la Imprimeria de Vest, R.A., Oradea,
str. Mareșal Ion Antonescu nr. 105.
România

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 1

PATRIMONIUL INSTITUȚIEI PUBLICE

1.1. DEFINIȚIA ȘI STRUCTURA PATRIMONIULUI SUB ASPECT CONTABIL, ECONOMIC ȘI JURIDIC

În desfășurarea activității oricărei instituții publice se combină conștient și repetat, în cadrul unui sistem organizat și de durată, *forța de muncă, mijloacele de muncă* și *obiectele muncii* pe de o parte, precum și totalitatea relațiilor economico-financiare, juridice, sociale, cu alte instituții publice, cu bugetul statului, asigurărilor și protecției sociale, cu unitățile bancare etc., pe de altă parte.

Unitățile lucrative își procură elementele patrimoniale pentru desfășurarea normală a activității prin diverse surse, proprii (interne) sau împrumutate (externe) de la bugetul statului și unitățile bancare.

Din punct de vedere al obiectului contabilității, *patrimoniul unității lucrative* se definește ca fiind *suma tuturor efectelor de producție în expresie bănească, destinate desfășurării activității economice cu o eficiență sporită, precum și toate drepturile și obligațiile cu valoare economică provenite din relațiile cu alte unități lucrative, cu bugetul statului, bugetul asigurărilor și protecției sociale, cu unități bancare și de credit, cu alte persoane juridice și persoane fizice (salariații săi sau a altor unități) etc., privite ca un tot unitar, evaluate în bani.*

Sub aspect economic, *patrimoniul instituției publice* este înregistrat și constituie obiect al contabilității: imobilizările, stocurile, mijloacele financiare, decontările cu terții, cheltuielile și veniturile, fondurile și rezultatele financiare etc., adică acele elemente patrimoniale înregistrate în contabilitate sub *aspectul componenței materiale și destinației lor în procesele economice,* care se numesc *mijloace economice,* și *aspectul sursei de provenință, mod de dobândire și formare,* care se numesc *fonduri* sau *surse.*

Aspectul juridic al patrimoniului se referă la aceea că instituția are în administrare și proprietate mijloacele economice și fondurile, dispune de ele în mod liber, în condiții legale pe de o parte, și obligațiile în legătură cu folosirea patrimoniului, a rezultatelor financiare, față de terțe persoane (de bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale etc.), pe de altă parte.

Cele două aspecte — economic și juridic — ale patrimoniului se întrepătrund și se condiționează reciproc în sistemul economiei de piață, în general, și al instituțiilor statului, în special.

Din această definiţie, ce se referă la patrimoniul oricărei unităţi cu scop lucrativ indiferent de forma juridică, activitatea pe care o desfăşoară, modul şi sursa de finanţare etc., se desprinde ideea că patrimoniul, sub toate aspectele sale, cuprinde ca structură două elemente, şi anume: elemente cu *componenţă (compoziţie) materială* ca substanţă, şi elemente cu *componenţă băneasc*ă. Contabilitatea le cunoaşte, analizează şi înregistrează sub denumirea de *active circulante* (mijloace economice) şi sub denumirea de *pasive* (fonduri sau surse). Mijloacele şi sursele economice reprezintă patrimoniul unităţii lucrative. Mijloacele economice reprezintă elementele necesare desfăşurării normale a activităţii, iar sursele sau fondurile reprezintă proveniența acestora.

Structura patrimoniului unei instituţii de învăţământ sub cele două aspecte — componenţă materială şi mod de proveniență — este compusă din elemente patrimoniale de activ şi elemente patrimoniale de pasiv.

Elementele patrimoniale de **activ** sunt:

1) *mijloacele fixe din dotare:* clădiri, construcţii, instalaţii de laborator, aparate de măsurare, control şi reglare; mijloace de transport; animale de muncă, tinere şi la îngrăşat; plantaţii de vii şi pomi fructiferi; terenurile din exploatare; pădurile din patrimoniul primăriilor şi al prefecturilor; unelte de muncă, accesorii de producţie şi inventar gospodăresc; publicaţiile de biblioteci etc.;

2) *materiale şi obiecte de inventar:* medicamente şi materiale sanitare; materiale de întreţinere şi gospodărire; materiale cu caracter funcţional; alimente pentru cantinele proprii; furaje pentru animale; animale date pentru sacrificare şi prelucrare la terţi; animale pentru experienţă; animale tinere şi la îngrăşat; produse finite; materiale şi utilaje pentru investiţii; obiecte de inventar şi echipament de lucru şi protecţia muncii; baracamente şi amenajări provizorii de şantier; piese de schimb pentru reparaţii; carburanţi şi lubrifianţi; anvelope şi camere auto; rechizite de birou; efecte de cazarmament din cămine şi internate, spitale, sanatorii etc.;

3) *mijloace băneşti:* disponibilul instituţiei în conturile deschise la bancă, numerarul din conturile deschise la bancă şi din casierie; carnete de cecuri cu limită de sumă; disponibilităţi din contravaloarea în lei a sumelor încasate în valută; disponibilităţi din fonduri cu destinaţie specială; disponibilităţi privind activităţile autofinanţate; disponibilităţi privind activitatea curentă; alte valori ca timbre fiscale şi poştale, efecte de poştă, tichete de călătorie, bilete cu valoare nominală etc.;

4) *decontări cu terţii debitori:* debitori; avansuri spre decontare; debitori din reclamaţii şi litigii; debitori din pagube de mijloace materiale, cheltuieli nelegale şi neeconomicoase; debitori din pagube de mijloace fixe; debitori pentru echipament de lucru şi uniforme; debitori pentru garanţii depuse; debitori din taxe datorate de studenţi şi elevi; debitori privind turneele artistice; debitori pentru investiţii; clienţii;

5) *cheltuielile instituţiei:* cheltuielile instituţiei de la buget; cheltuielile pentru investiţii în continuare; cheltuielile activităţilor autofinanţate; cheltuielile pentru activitatea curentă; vărsăminte la buget; cheltuieli din fonduri cu destinaţie specială etc.

Elementele patrimoniale de **pasiv** sunt:

1) *decontări interne:* decontări interne între instituţia superioară şi instituţiile subordonate privind finanţarea de la buget; decontări privind

Scanned with OKEN Scanner

gestionarea creditelor externe guvernamentale; decontări cu societăţile comerciale farmaceutice privind gestionarea medicamentelor procurate din credite externe guvernamentale; decontări cu instituţiile sanitare privind gestionarea medicamentelor provenite din credite externe guvernamentale; alte decontări;

2) *decontări cu terţii creditori:* decontări cu salariaţii pentru activitatea curentă; decontări cu salariaţii pentru investiţii; creditorii ca salarii neridicate, reţineri din salarii pentru plata ratelor, reţineri din salarii pentru terţi, creditori pentru investiţii, alţi creditori; decontări cu bugetul administraţiei centrale de stat; decontări privind contribuţia instituţiei la asigurările sociale; decontări privind contribuţia instituţiei la construirea fondului pentru ajutorul de şomaj; decontări privind contribuţia salariaţilor la fondul de şomaj; decontări privind contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară; bursieri şi doctoranzi; furnizori pentru activitatea curentă; furnizori şi antreprenori pentru investiţii;

3) *fondurile instituţiei:* fondul mijloacelor fixe; fondul obiectelor de inventar; fonduri cu destinaţie specială ca fondul de rezervă pentru mijloace circulante, fondul de asigurare, fondul pentru acoperirea cheltuielilor determinate de calamităţi naturale, fondul pentru cercetare-dezvoltare, fondul de premiere, fondul de ameliorare şi dezvoltare a fondului funciar, fondul pentru combaterea dăunătorilor la plante şi animale; sume pentru dezvoltarea căminelor-atelier şi atelierelor-şcoală ale Ministerului Muncii şi Protecţiei Sociale; sume primite din fondul de conjunctură; sume primite ca donaţie; fondul de plată a dobânzilor externe şi de rambursare a creditelor externe; alte fonduri;

4) *finanţări şi credite bancare:* finanţarea de la buget privind anul curent; finanţarea de la buget privind anii precedenţi şi alte surse; credite bancare; finanţarea din credite externe guvernamentale; finanţarea din credite externe cu garanţia statului; finanţarea din împrumuturi de la trezoreria finanţelor publice;

5) *veniturile instituţiei publice:* veniturile instituţiei; veniturile activităţilor autofinanţate; veniturile din anii precedenţi şi alte surse; venituri anticipate; venituri de realizat; venituri de realizat din diferenţe de preţ aferente valorilor imputate; venituri de realizat din imputaţii şi cheltuieli neeconomicoase şi pagube provenite din anii precedenţi; venituri de realizat din taxe de spitalizare; venituri de realizat din contribuţia părinţilor la creşe şi grădiniţe de copii; venituri de realizat din cote părţi din valoarea echipamentului de lucru şi uniformelor; venituri de realizat din debitori reactivaţi; alte venituri de realizat.

1.2. EVIDENŢA ECONOMICĂ, FORMELE EVIDENŢEI ECONOMICE, ETALOANELE DE EVIDENŢĂ

Contabilitatea observă ansamblul mişcărilor de valori exprimate în bani, într-un perimetru de mică sau de mare întindere, precum şi raporturile economico-juridice care iau naştere între instituţiile publice care provoacă decontări băneşti între acestea, între acestea şi salariaţii săi; cu bugetul statului; bugetul asigurărilor sociale etc. Calculele contabilităţii reflectă totodată mişcarea şi transformarea mijloacelor economice, precum şi sursele acestora, în ordinea formării şi a destinaţiei lor în procesele economice. Calculul periodic cantitativ şi valoric, realizat prin în-

Scanned with OKEN Scanner

registrări sistematizate pe conturi reprezintă una din dimensiunile cunoașterii contabilității.

Contabilitatea este o știință care face parte din categoria științelor economice ce cuprinde: statistica, managementul, marketingul, finanțele și creditul, merceologia. Ca și alte științe, contabilitatea de-a lungul secolelor și-a perfecționat conceptele și tehnologia, formele de calcul și tehnicile aplicative.

Calculul și stabilirea rezultatelor economice, precum și elaborarea deciziilor optime constituie un obiectiv major al contabilității. Prin mecanismul sistemului de conturi, contabilitatea furnizează informații multiple asupra dinamicii activității specifice din fiecare instituție publică de interes local sau național.

FORMELE EVIDENȚEI ECONOMICE

Evidența tehnico-operativă furnizează informațiile primare ce stau la baza înregistrării în contabilitate și statistică a unităților patrimoniale. Este o formă a evidenței economice, prin care se înregistrează, se urmăresc și se controlează fenomenele economice *în momentul și la locul producerii lor.* Evidența operativă folosește pentru consemnarea fenomenelor economice documente, care sunt acte scrise, specifice cum sunt: condica de prezență, bonul de consum al materialelor precum și aparate tehnice de înregistrare, case de marcat în magazine, apometre, contoare etc.

Evidența tehnico-operativă culege și generalizează felurite informații cum sunt:

— aprovizionarea cu materiale pe grupe de materiale și furnizori;

— consumațiile cantitative pe locuri de consum etc., care constituie baza unor calcule ulterioare în contabilitate și statistică.

Statistica este o formă a evidenței economice prin care se studiază latura cantitativă a fenomenelor sociale de muncă și legitățile dezvoltării social-economice în condițiile concrete de loc și de timp, în expresia lor numerică. Este o formă deosebit de importantă a evidenței pentru cunoașterea laturii cantitative a activității sociale în unitatea și complexitatea ei, precum și pentru studiul fenomenelor vieții sociale, culturale și politice ale societății. Statistica înregistrează și prelucrează fenomenele social-economice de masă.

Datele necesare pot fi proprii evidenței statistice și sunt culese din documentele primare prin procedee, ca: observarea, anchetarea de opinii, recensământul etc., după care datele se prelucrează sub formă de indici și indicatori statistici, sau sub formă grafică: tabele, diagrame etc. Contabilitatea interferează cu statistica social-economică în special, în toate unitățile patrimoniale dat fiind domeniul lor de întrepătrundere și interdependență reciprocă.

Contabilitatea este acea formă a evidenței economice care reflectă acele aspecte ale procesului producției sociale ce pot fi exprimate valoric (în bani). Contabilitatea în forma ei primară se organizează în întreprinderi, instituții ale administrației publice, organizații economice etc.

Obiectul ei reflectă mijloacele economice și proveniența lor, asigură controlul asupra modului cum sunt folosite mijloacele și resursele în procesele economice. Fiind una din formele sistemului unitar al evidenței, contabilitatea poate oglindi întregul proces al producției sociale în toate aspectele sale. O particularitate a contabilității este că, ea, se ține în etalon bănesc, dar utilizează și etaloane naturale. Deci în obiectul ei

Scanned with OKEN Scanner

se circumscrie *numai ceea ce poate fi exprimat în bani.* Contabilitatea trebuie privită sub două aspecte, şi anume unul *primar* prin care se reflectă în expresie bănească mişcările de valori în unitatea lucrativă şi unul *centralizator* prin care se exprimă sintetic existenţele, mişcările, transformările mijloacelor economice şi a surselor de constituire a acestora.

Totodată, contabilitatea centralizatoare analizează, sintetic, şi rezultatele financiare finale raportate la o perioadă de gestiune dată (luna, semestrul, an de gestiune).

Contabilitatea foloseşte procedee şi mijloace de lucru proprii cum sunt: contul, balanţa de verificare şi bilanţul contabil, precum şi norme metodologice şi reguli precise stabilite de Ministerul Finanţelor.

Contul este un mijloc de evidenţă contabilă, procedeu de lucru specific metodei contabilităţii prin care se ţine evidenţa separată a fiecărui element patrimonial. În conturi se reflectă în expresie valorică, şi uneori şi cantitativă, existenţele de mijloace şi surse economice şi modificările succesive ale acestora, în decursul unei perioade de gestiune.

Balanţa de verificare este un procedeu prin care se verifică corectitudinea înregistrărilor în conturi, pe de o parte, şi un mijloc de depistare a erorilor de înregistrare a operaţiunilor economice în conturi, pe de altă parte.

Bilanţul contabil este un procedeu de lucru specific metodei contabilităţii, o lucrare periodică de sinteză sub forma unei situaţii economice în care sunt puse faţă în faţă în expresie bănească mijloacele economice (activul) şi fondurile mijloacelor economice (pasivul), la un moment dat.

Cele trei forme ale evidenţei economice constituie un tot unitar, o sursă importantă de informare asupra activităţii ce se desfăşoară în conformitate cu direcţiile prestabilite. Evidenţei economice îi revin sarcinile:

— să înregistreze activitatea desfăşurată dând posibilitatea comparării activităţii ce se desfăşoară cu perioada de gestiune expirată;

— să asigure cunoaşterea situaţiei economice aflate în proprietatea şi folosirea instituţiilor publice;

— să permită stabilirea rezultatelor executării bugetului;

— să urmărească felul în care se respectă legislaţia economică şi alte norme de drept.

ETALOANELE DE EVIDENŢĂ

Pentru îndeplinirea sarcinilor sale, evidenţa economică foloseşte exprimarea cantitativă şi valorică a fenomenelor supuse înregistrării, cu ajutorul etaloanelor de evidenţă. Prin etalon de evidenţă se înţelege o unitate stabilită convenţional pentru măsurarea, exprimarea şi raportarea fenomenelor economice supuse înregistrării. Etaloanele de evidenţă folosite sunt: *etalonul natural, etalonul bănesc* şi *etalonul de muncă.*

Etalonul natural sau cantitativ este unitatea de măsură folosită pentru exprimarea mijloacelor şi proceselor economice care ţin seama de proprietăţile fizice ale acestora, de exemplu: metrul pentru lungime; kilogramul pentru greutate, metrul cub pentru volum, metrul pătrat pentru suprafeţe, bucata pentru numărarea obiectelor etc. Prin acest etalon se pot exprima numai bunuri de acelaşi fel. Pentru aceasta se impune ca alături de exprimarea cantitativă în etalon natural să se indice şi

Scanned with OKEN Scanner

felul obiectului măsurat, ca de exemplu: 1 000 tone zahăr, 1 000 litri lapte, 1 000 metri pânză, etc. Acest etalon este specific evidenţei operative putând fi folosit şi în evidenţa contabilă şi cea statistică.

Etalonul bănesc este unitatea de măsură folosită pentru exprimarea valorică a mijloacelor şi proceselor economice. Acest etalon se exprimă cu ajutorul semnului monetar propriu fiecărei ţări. La noi în ţară „leul", în S.U.A. „dolarul", în Germania „marca" etc.

Acest etalon permite generalizarea fenomenelor economice, oricât de variate ar fi acestea. Etalonul bănesc (valoric) este caracteristic contabilităţii, putând fi utilizat şi în celelalte forme ale evidenţei economice.

Etalonul de muncă este unitatea de măsură folosită pentru exprimarea volumului de muncă (luna, anul etc.). Acest etalon este folosit în toate cele trei forme ale evidenţei economice.

1.3. EVALUAREA ELEMENTELOR PATRIMONIALE

Reglementări juridice, reguli, principii, forme şi metode de evaluare a patrimoniului.

Prin **evaluare** se înţelege procedeul prin care se exprimă cu ajutorul etalonului bănesc, mijloacele, procesele şi sursele economice înregistrate în documente, din perimetrul unei unităţi patrimoniale. Cu ajutorul etalonului bănesc, contabilitatea realizează generalizarea mijloacelor, proceselor şi surselor economice şi financiare care s-au înregistrat pe baza documentelor justificative. De asemenea, etalonul permite însumarea diferitelor mijloace economice, precum şi a rezultatelor transformării acestor mijloace economice care au loc în cadrul unităţii patrimoniale, precum şi la nivelul economiei naţionale.

Evaluarea este folosită la efectuarea tuturor calculelor prin care se determină suma cheltuielilor efectuate în vederea obţinerii produselor finite, executării lucrărilor şi serviciilor prestate ce constituie obiectul activităţii unităţii patrimoniale. Întrucât mijloacele economice prezintă însuşiri caracteristice şi moduri diferite de participare în procesele economice, respectiv activele fixe şi activele circulante, contabilitatea înregistrându-le distinct, şi evaluarea acestora se face distinct, pe feluri de *mijloace economice fixe* şi *mijloace economice circulante*.

Evaluarea, ca procedeu de determinare prin calcule, în vederea înregistrării în contabilitate a elementelor patrimoniale aflate în gestiunea instituţiei administrative publice cuprinde: *obiectul evaluării*, adică elementul patrimonial supus evaluării; *etaloanele băneşti şi naturale* prin care se stabileşte mărimea elementelor patrimoniale; *analiza* şi *compararea* rezultatelor obţinute prin evaluare finalizându-se, prin atribuirea valorii contabile a elementelor patrimoniale evaluate.

Obiectul evaluării îl formează elementele componente ale patrimoniului: activele fixe şi circulante, cheltuielile şi veniturile, obligaţiile şi drepturile cu conţinut economic ale instituţiei publice, precum şi operaţiile economice ce au loc, datorită mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale în cadrul proceselor economice exprimate în etalon bănesc.

Etalonul bănesc este unitatea de măsură folosită pentru exprimarea valorică a mijloacelor, proceselor şi surselor economice. El se exprimă cu ajutorul semnului monetar propriu fiecărei ţări, permiţând generali-

Scanned with OKEN Scanner

zarea formelor economice oricât de variate ar fi acestea. Etalonul bănesc este caracteristic contabilității, întrucât contabilitatea înregistrează numai acele fenomene și procese economice cărora li se pot atribui o valoare.

Analiza, ca element al evaluării, este procesul prin care informațiile obținute prin evaluare și exprimate valoric (cifric) și uneori cantitativ în unități naturale de măsurare sunt studiate amănunțit în părțile lor componente.

Compararea rezultatelor obținute prin evaluare este un mijloc prin care se determină modul cum a evoluat sub aspect valoric elementul patrimonial supus evaluării la data comparării, față de perioada precedentă, prefigurându-i evoluția lui viitoare. Prin comparare, se stabilesc totodată și factorii care ar contribui la menținerea valorii pentru un timp mai îndelungat, ceea ce duce la eliminarea sau stoparea inflației.

În condițiile trecerii la economia de piață și de edificare a statului de drept în țara noastră s-a impus necesitatea abordării de către factorii de resort a unor noi principii privind problema evaluării patrimoniului existent în economie și în administrația publică mai ales, datorită particularităților de organizare, funcționare și finanțare a instituțiilor administrației publice, creându-se un cadru economic și juridic prielnic exprimării cât mai reale a valorii patrimoniului aflat în administrația statului.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 7 și art. 9 din Legea Contabilității[1], pentru evaluarea elementelor patrimoniale se stabilesc următoarele reguli:

a) *la data intrării în patrimoniu,* bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă și se stabilesc astfel:

— bunuri reprezentând aport la capitalul social și care s-au obținut cu titlu gratuit, la valoarea de utilitate, în funcție de prețul pieței și amplasarea acesteia;

— bunuri procurate cu titlu oneros, la valoarea de achiziție denumită *cost de achiziție;*

— bunuri obținute în unitatea patrimonială la costul de producție.

b) *evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii* se face la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și prețul pieței. Valoarea de utilitate a creanțelor și datoriilor se stabilește în funcție de valoarea lor prealabilă de încasat, respectiv de plată.

c) *la încheierea exercițiului financiar,* elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Valoarea de intrare sau contabilă se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii, iar dacă există diferențe, acestea se menționează astfel:

— pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare;

---

[1] Legea Contabilității nr. 82/1991.

Scanned with OKEN Scanner

— pentru elementele de pasiv, diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare;

— pentru elementele de activ şi de pasiv, constatate lipsă la inventariere din vina persoanelor care le gestionează, evaluarea se face cel puţin la preţul pieţei, preţ la care se aplică o mărire în conformitate cu prevederile metodologiei în vigoare, iar pentru lipsurile imputate se vor crea drepturi de creanţă ale instituţiei faţă de debitorii săi, urmând căile legale de recuperare a lipsurilor respective.

d) *la data ieşirii din patrimoniu, sau la darea în consum,* bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Reevaluarea activelor şi pasivelor unităţii patrimoniale se efectuează potrivit reglementărilor în vigoare. În aceste cazuri, valoarea de intrare a elementelor patrimoniale se modifică, aceasta fiind înlocuită cu valoarea actuală.

Pentru a oferi o imagine clară, reală şi ştiinţifică a patrimoniului în concordanţă cu normele economice şi juridice în domeniu, trebuie respectate regulile privind evaluarea patrimoniului şi celelalte norme şi *principii* contabile, cum sunt:

— **principiul prudenţei.** Potrivit acestui principiu, nu sunt admise sub nici un motiv supraevaluarea ori subevaluarea elementelor patrimoniale de activ şi de pasiv, inclusiv a cheltuielilor şi a veniturilor instituţiei administraţiei publice, întrucât instituţiile statului funcţionează pe principiul — *toate cheltuielile sunt acoperite de bugetul local sau bugetul republican, toate veniturile se varsă la bugetul local sau bugetul republican* şi ţinând seama de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile generate de desfăşurarea activităţii exerciţiului financiar curent sau anterior;

— **principiul continuităţii activităţii.** Referitor la acesta, instituţia publică, ca unitate patrimonială, îşi continuă în mod normal activitatea (funcţionarea) chiar dacă unele instituţii cu caracter „sezonier“ cum sunt instituţiile de învăţământ cu ponderea cea mai mare în sistemul instituţiilor administraţiei publice, au un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activităţii;

— **principiul permanenţei metodelor.** Acesta se referă la continuitatea aplicării regulilor şi normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile,

— **principiul independenţei exerciţiului financiar.** Potrivit acestuia se presupune delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor aferente activităţii unităţii patrimoniale, pe măsura angajării acestora şi trecerii lor la rezultatul exerciţiului financiar la care se referă;

— **principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere a unui exerciţiu financiar.** Conform acestui principiu, bilanţul de deschidere a unui exerciţiu financiar trebuie să corespundă cu bilanţul de închidere a exerciţiului financiar precedent;

— **principiul necompensării.** Potrivit acestuia, elementele de activ şi de pasiv trebuie să fie evaluate şi înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ sau cele de pasiv ale bilanţului, precum şi între veniturile şi cheltuielile din contul de rezultate.

Scanned with OKEN Scanner

În vederea stabilirii unei valori cât mai apropiate de realitate a elementelor patrimoniale, prin operaţiunile de evaluare, atât regulile şi principiile de bază ale evaluării, cât şi metodele şi tehnicile folosite la evaluare sunt actualizate de Ministerul Finanţelor împreună cu Colegiul Consultativ al Contabilităţii a căror competenţă, atribuţiuni şi funcţionare se stabilesc prin hotărârea Guvernului.

Întrucât informaţiile înregistrate în contabilitate reflectă activitatea curentă şi activitatea periodică a instituţiei administraţiei publice prin lucrări contabile curente şi periodice, se întâlnesc două forme de evaluare, şi anume: *evaluarea curentă* şi *evaluarea periodică.*

Evaluarea curentă. Este specifică înregistrărilor cronologice în conturile deschise la începutul perioadei de gestiune şi se referă la valoarea de înregistrare în expresie bănească a operaţiunilor economice şi financiare ce au loc datorită mişcărilor şi transformărilor elementelor patrimoniale în cadrul proceselor economice ce se desfăşoară.

Evaluarea curentă are loc în momentul intrării şi ieşirii activelor şi pasivelor patrimoniale, finanţării activităţilor, efectuării cheltuielilor şi realizării veniturilor.

Evaluarea periodică. Are loc, de regulă, la sfârşitul perioadei de gestiune o dată cu încheierea exerciţiului bugetar, cu inventarierea patrimoniului şi evaluarea bilanţului contabil, fapt pentru care ea se manifestă prin două forme, şi anume: *evaluarea de inventar* şi *evaluarea bilanţieră.*

Evaluarea de inventar are loc o dată cu inventarierea patrimoniului care se face cel puţin o dată în perioada de gestiune, bazându-se pe valoarea actuală, fapt pentru care este denumită valoare de inventar sau valoare actuală.

Evaluarea bilanţieră are un caracter mai complex, stând la baza încheierii conturilor, stabilirii situaţiei financiare şi închiderii exerciţiului financiar, fiind o lucrare contabilă efectuată la închiderea exerciţiului financiar.

Evaluarea în contabilitate a activelor şi pasivelor din bilanţ.

Întrucât activele şi pasivele din bilanţul instituţiilor publice au însuşiri, structuri şi caracteristici diferite şi sunt înregistrate în contabilitate în conturi diferite, şi evaluarea acestora se face diferit pe feluri de elemente de activ şi de pasiv şi cuprinde:

- evaluarea activelor imobilizate de natura terenurilor şi a mijloacelor fixe;
- evaluarea stocurilor de materiale şi obiectelor de inventar, mărfurilor şi ambalajelor, produselor finite, animalelor şi păsărilor pentru experienţă, altor bunuri materiale;
- evaluarea creanţelor şi a datoriilor şi altor elemente de pasiv.

1) **Evaluarea activelor imobilizate corporale de natura terenurilor şi mijloacelor fixe.** Ca obiect al înregistrării în contabilitate, activele sunt elemente patrimoniale analizate şi înregistrate în contabilitate având în vedere *componenţa (compoziţia) materială* a elementelor ce formează patrimoniul *şi modul de participare a acestora în procesele economice.*

Activele imobilizate corporale reprezintă bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă mai îndelungată în activitatea unităţii patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare (la darea în consum sau fo-

Scanned with OKEN Scanner

losință), ci în mod treptat, uzându-se, fapt pentru care se scot din folosință la data când își ating durata normală de funcționare (serviciu).

În cadrul activelor imobilizate, în instituțiile publice se întâlnesc în administrare și folosire cel mai mult *terenurile* și *mijloacele fixe.*

Terenurile pot fi evidențiate în contabilitate distinct ca terenuri agricole și silvice, terenuri cu construcții, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, alte terenuri. Terenurile se înregistrează în contabilitate la intrarea în patrimoniu, la valoarea stabilită potrivit legii, în funcție de clasele de fertilitate, suprafața și amplasarea acestora, precum și alte criterii, la costul de achiziție (cumpărare) sau valoarea de aport de utilitate, după caz.

În instituțiile publice, terenurile, ca și investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, izvoarelor, *nu se supun amortizării* întrucât au un caracter neproductiv și sunt ale statului ca unic administrator.

Mijloacele fixe sunt active corporale imobilizate. Ele sunt obiecte singulare sau complex de obiecte ce se utilizează ca atare și care trebuie să îndeplinească cumulativ două condiții: să aibă o valoare mai mare de 200 000 lei, limită stabilită prin legea 15/1994 și o durată normată de folosință mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau formează un singur corp, la încadrarea lor în mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set.

La evaluarea mijloacelor fixe aflate în administrarea și gestionarea instituțiilor publice trebuie să se țină seama de specificul și caracteristicile acestor instituții, de modul de procurare și intrare în funcție, precum și de faptul că în instituțiile publice mijloacele fixe *nu se amortizează.* În administrarea instituțiilor publice se întâlnesc o diversitate de mijloace fixe cum sunt: clădiri și construcții speciale, mașini de forță și utilaje energetice, mașini, utilaje și instalații de lucru, aparate și instalații de măsură, control și reglare, mijloace de transport, animale de muncă și animale pentru experiență, plantații și păduri, unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc.

Mijloacele fixe, la intrarea în patrimoniu se înregistrează la valoarea de intrare, care include:

— costul de achiziție (cumpărare), pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;

— costul de investiție (producție), pentru mijloacele fixe construite prin lucrări de investiție;

— valoarea actuală, estimată la înscrierea în activ, ținând seama de mijloacele fixe cu caracteristici tehnice similare sau apropiate cu titlu gratuit (donații, transferuri etc.);

— valoarea de aport de utilizare pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii instituțiilor publice, conform statutelor și contractelor;

— valoarea rezultată în urma reevaluării, pentru mijloace fixe reevaluate în baza unei dispoziții legale exprese. Prin reevaluarea mijloacelor fixe se înțelege operațiunea de stabilire a valorii actuale a fiecărui mijloc fix existent în patrimoniu. Valoarea actuală a mijlocului fix se stabilește, de regulă, avându-se în vedere elementele: valoarea de intrare în contabilitatea unității patrimoniale, utilitatea și prețul pieței, precum și gradul de uzură (folosire) al mijlocului fix la data reevaluării.

Scanned with OKEN Scanner

2) **Evaluarea activelor necorporale de natura stocurilor.** *Activele necorporale* de natura stocurilor reprezintă bunuri cu însuşiri şi destinaţii diferite în procesele economice din instituţiile publice. Ele servesc activitatea curentă, consumându-se la prima lor utilizare (dare în consum), schimbându-şi forma iniţială şi aspectul material, fără a putea fi identificate în structura activităţii respective, aşa cum este cazul în sfera economiei.

În cadrul stocurilor propriu-zise, în instituţiile administraţiei publice se cuprind:

a) *Materiale:*
— medicamente şi materiale sanitare;
— materiale de întreţinere şi gospodărire;
— alimente şi furaje;
— materiale cu caracter funcţional;
— materiale şi utilaje pentru investiţii;
— alte materiale.

b) *Materiale în prelucrare:*
— materiale date spre prelucrare în instituţie;
— materiale date spre prelucrare la terţi;
— animale date pentru sacrificat şi prelucrare la terţi;
— materiale primite în custodie;
— ambalaje de restituit;
— materiale primite gratuit de la comitetul de părinţi;
— publicaţii primite gratuit pentru schimb internaţional.

c) *Obiecte de inventar în magazie.*

d) *Obiecte de inventar în folosinţă:*
— baracamente şi amenajări provizorii.

e) *Obiecte de inventar de unică valoare şi scurtă durată de folosinţă.*

f) *Obiecte de inventar de mare valoare şi lungă durată de folosinţă.*

g) *Animale:*
— animale tinere şi la îngrăşat;
— animale pentru experienţă.

h) *Produse:*
— produsele obţinute în activităţile autofinanţate.

La intrarea în patrimoniu, bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează în contabilitate astfel:

— materiile prime, materialele consumabile, obiectele de inventar, mărfurile, ambalajele şi alte bunuri procurate cu titlu oneros, la costul de achiziţie (cumpărare);

— produsele în curs de execuţie, semifabricatele şi produsele finite, obiectele de inventar, ambalajele, alte bunuri produse de către instituţia publică, la costul de producţie;

— animalele şi păsările, la costul de achiziţie (cumpărare) sau la costul de producţie, după caz.

La ieşirea din patrimoniu, bunurile materiale se evaluează şi se înregistrează în contabilitate prin aplicarea metodei *costului mediu ponderat* (CMP), metodei *prima intrare—prima ieşire* (FIFO) sau a metodei *ultima intrare—prima ieşire* (LIFO).

Costul unitar mediu ponderat se calculează, fie după fiecare intrare, fie lunar, ca raport între valoarea totală a stocului iniţial la care se

Scanned with OKEN Scanner

adaugă valoarea intrărilor și cantitatea existentă în stocul inițial plus cantitățile intrate. Acest calcul se stabilește prin relația:

$$Cp = \frac{VSI + VI}{QSI + QI}, \qquad (1)$$

în care:

Cp reprezintă costul mediu ponderat;
VSI — valoarea stocului inițial, la începutul perioadei;
VI — valoarea intrărilor (aprovizionărilor) în cursul perioadei;
QSI — cantitatea stocului inițial (exprimată în unități de măsură specifice);
QI — cantitățile intrate în cursul perioadei de gestiune.

Potrivit metodei prima intrare-prima ieșire, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (cumpărare) sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura consumării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

Evaluarea și înregistrarea în contabilitate a materialelor, produselor, mărfurilor și altor bunuri de natura stocurilor se pot face și la prețuri standard (prestabilite), pe baza prețurilor medii ale bunurilor respective, denumite prețuri de înregistrare, cu condiția evidențierii distincte a diferențelor de preț față de costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

Luând în considerație faptul că în condițiile unei economii libere mai ales în perioada de tranziție către o economie de piață prețul de achiziție sau de producție a bunurilor are caracter oscilant, cu tendință de creștere. De aceea este necesar ca prețul standard să fie actualizat periodic, de regulă, cel puțin o dată pe an, în funcție de evoluția prețurilor și de alți factori, diferențele care apar între prețul de înregistrare și costul de achiziție respectiv costul de producție, trebuie înregistrat în contabilitate distinct. Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează după relația:

$$Kr = \frac{Sidp + DpIc}{Sispi + VIpic}, \qquad (2)$$

în care:

Kr reprezintă coeficientul de repartizare;
Sidp — soldul inițial al diferențelor de preț;
DpIc — diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul anului;
Sispî — soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare;
VIpîc — valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul anului.

Coeficientul *Kr* se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de conturi. La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se calculează cu soldul conturilor de stocuri,

Scanned with OKEN Scanner

la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție, respectiv de producție, după caz.

Rechizitele de birou, imprimatele și alte materiale consumabile cu pondere mare în totalul consumurilor de bunuri materiale în instituțiile publice pot fi incluse direct pe cheltuieli cu excepția formularelor cu regim special care se gestionează potrivit normelor Ministerului Finanțelor elaborate în acest scop.

Potrivit reglementărilor actuale, contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. În condițiile folosirii *inventarului permanent*, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric.

Inventarul intermitent, care poate fi aplicat în toate instituțiile publice, constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarului stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz, ieșirile se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale plus valoarea intrărilor și valoarea stocurilor finale determinate pe baza inventarului.

În cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza pe baza metodei operativ-contabile, metodei cantitativ-valorice și a metodei global-valorice.

Metoda operativ-contabilă (pe solduri) constă în ținerea la locul de depozitare, a evidenței cantitative a bunurilor materiale pe categorii, iar în contabilitate, a evidenței valorice desfășurate pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul exactității și concordanței înregistrărilor din evidența depozitelor și magaziilor cu cele din contabilitate se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative transcrise pe fișele de magazie în registrul stocurilor.

Metoda cantitativ-valorică (pe fișe de conturi analitice) constă în ținerea evidenței cantitative pe categorii de bunuri la locul de depozitare, iar în contabilitate, a evidenței cantitativ-valorice. Contabilitatea stocurilor se desfășoară pe gestiuni iar în cadrul acestora pe categorii de bunuri. Controlul exactității și concordanței înregistrărilor de evidență de la locurile de depozitare și din contabilitate se face prin punctajul periodic dintre cantitățile înregistrate în fișele de depozit și cele din fișele de cont analitic de la contabilitate.

Metoda global-valorică constă în ținerea evidenței numai valoric, atât la nivelul gestiunii, cât și în contabilitate. Controlul concordanței înregistrărilor în evidența gestiunii cu cele din contabilitate se face periodic. Această metodă se aplică, în principal, pentru evidența mărfurilor și ambalajelor și pentru alte bunuri în cazul instituțiilor care nu au implementate sisteme de tehnică electronică de calcul de gestiune corespunzătoare. Pe măsură ce unitățile administrației vor fi dotate cu sisteme de calcul electronice vor putea aplica cu bune rezultate această metodă.

O mare atenție trebuie acordată de către managerii instituțiilor publice, deprecierii stocurilor de valori materiale (materiale, obiecte de inventar, medicamente, mărfuri și ambalaje, furaje etc.), deprecieri independente de voința celor care le gestionează. Contravaloarea deprecierii stocurilor de bunuri materiale se trece pe cheltuieli, cu excepția deprecierilor imputate persoanelor vinovate.

Se impune, deci, găsirea unui cadru juridic necesar reglementării deprecierilor valorii stocurilor de bunuri materiale care apar în perioadă

Scanned with OKEN Scanner

exercițiului bugetar pentru a justifica pe deplin eficiența cheltuielilor bugetare din cadrul instituțiilor administrației publice.

Explicațiile privind evaluarea stocurilor prin metode de evaluare FIFO (first in-first out) și LIFO (last in-first out), sunt redate în tabelele 1 și 2.

Tabelul 1
(mii lei)

METODA „FIFO"

DATA:	APROVIZIONĂRI			DARE ÎN CONSUM			STOC		
ziua, luna, anul	Cantitate	Preț unitar	Valoare	Cantitate	Preț unitar	Valoare	Cantitate	Calcul	Valoare
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.V.1995	50	70	3 500	—	—	—	50	50×70	3 500
10.V.1995	—	—	—	30	70	2 100	20	20×70	1 400
15.V.1995	40	80	3 200	—	—	—	60	20×70 40×80	4 600
24.V.1995	—	—	—	30	80	2 400	10	40×80	3 200
26.V.1995	40	90	3 600	—	—	—	50	10×80 40×90	4 400
29.V.1995	—	—	—	30	90	2 700	20	10×80 30×80	3 200
31.V.1995	—	—	—	30	75	2 250	20	30×90	2 700
TOTAL	130	×	10 900	120	×	9 450	×	×	23 000

Tabelul 2
(mii lei)

Metoda „LIFO"

DATA	APROVIZIONĂRI			DARE ÎN CONSUM			STOC		
	Cantitate	Preț unitar	Valoare	Cantitate	Preț unitar	Valoare	Cantitate	Preț unitar	Valoare
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.V.1995	50	70	3 500	—	—	—	50	50×70	3 500
10.V.1995	—	—	—	30	70	2 100	20	20×70	1 400
15.V.1995	40	80	3 200	—	—	—	60	60×80	4 800
24.V.1995	—	—	—	30	80	2 400	40	40×80	3 200
26.V.1995	40	90	3 600	—	—	—	50	50×90	4 500
29.V.1995	—	—	—	30	90	2 700	40	40×90	3 600
31.V.1995	—	—	—	30	75	2 250	30	30×75	2 250
TOTAL	130	×	10 300	120	×	9 450	×	×	23 250

Scanned with OKEN Scanner

Din prezentarea și exemplificarea celor două metode de evaluare a stocurilor, la darea în consum a acestora rezultă influența asupra valorii stocurilor, ca urmare a practicii uneia sau alteia din acestea, care reiese din tabelul 3.

Tabelul 3
(mii lei)

Denumirea metodei	Valoarea cheltuielilor aferente materialelor consumate	Valoarea stocului
FIFO	9 450	2 700
LIFO	9 450	2 250

3) **Evaluarea în contabilitate a creanțelor și datoriilor (obligațiilor de plată). Evaluarea terților debitori și creditori, alte active și alte pasive.** Elementele patrimoniale ale instituțiilor publice se înregistrează sub aspectul *surselor de formare, al modului de dobândire sau formare (proveniență)* în dreapta bilanțului contabil, adică în pasiv.

Creanțele sunt drepturile bănești ale unei instituții numită creditor, față de alte instituții ori persoane juridice sau fizice numite debitor, de a pretinde să dea, să facă sau să nu facă ceva. Aceștia se numesc *creditori.*

Debitele (datoriile) exprimă drepturile de creanțe ale unei persoane fizice sau juridice față de alte persoane fizice sau juridice, provenite din alte operațiuni decât vânzarea de bunuri ori prestarea de servicii.

Din categoria creanțelor și a datoriilor unității patrimoniale mai fac parte și *furnizorii, clienții, asigurările sociale, bugetul statului, creditorii, alte persoane fizice sau juridice.*

Furnizorii și clienții înregistrează operațiuni patrimoniale privind livrări de bunuri materiale, lucrări executate și servicii prestate, precum și alte operațiuni efectuate, de regulă, în baza contractelor economice încheiate între aceștia.

Potrivit Legii contabilității (art. 7, alin. 2), *creanțele și datoriile* unității patrimoniale se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală înscrise pe documentele de decontare. Creanțele și datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul valutar în vigoare la data efectuării operațiunilor. *Diferențele de curs valutar,* între data înregistrării creanțelor în devize și data încasării, respectiv a plăților, se înregistrează ca *venituri* sau *cheltuieli financiare.*

Potrivit Legii contabilității (art. 15), *decontările cu furnizorii și clienții,* celelalte datorii și creanțe au evidența pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

Decontările cu personalul, cuprind salariile, sporurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concedii de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii și alte drepturi în bani datorate de unitățile patrimoniale personalului pentru munca prestată și care se suportă din fondul de salarii.

Decontările privind asigurările sociale cuprind obligațiile unității patrimoniale pentru contribuția la asigurările sociale și la constituirea fon-

BIBLIOTECA JUDEȚEANĂ „GH. ASACHI" IAȘI

Scanned with OKEN Scanner

dului pentru ajutorul de şomaj, precum şi contribuţia personalului pentru pensia suplimentară şi pentru ajutorul de şomaj.

Decontările cu bugetul statului şi fondurile speciale cuprind impozitul pe salarii, subvenţiile de primit, şi alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme şi echipament, precum şi debitele provenite din pagube materiale, amenzile şi penalităţile pretinse stabilite în baza unor hotărâri judecătoreşti, şi alte creanţe faţă de personalul unităţii se înregistrează ca *alte creanţe în legătură cu personalul.* Creanţele datorate de alte persoane fizice sau juridice se înregistrează în conturile de debitori.

Sumele datorate de unitatea patrimonială unor terţe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu, clienţii şi furnizorii, se înregistrează în contul de creditori.

Operaţiunile patrimoniale pentru care sunt necesare clarificări ulterioare se înregistrează provizoriu într-un cont distinct, urmând a fi clarificate până la încheierea exerciţiului bugetar.

Creanţele şi datoriile se evidenţiază la valoarea lor nominală. Creanţele şi datoriile înscrise şi în litigiu se evaluează, de asemenea, la valoarea lor de utilizare stabilită în funcţie de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată. Creanţele, datoriile precum şi disponibilităţile în devize se evaluează la cursul valutar în vigoare din ultima zi a exerciţiului financiar.

Titlurile imobilizate se evaluează la valoarea de utilitate pe care o reprezintă pentru unitatea patrimonială, iar titlurile de plasament, la cursul valutar mediu al ultimei luni de exerciţiu financiar sau la valoarea probabilă de negociere, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 2

ORGANIZAREA ŞI CONDUCEREA CONTABILITĂŢII ÎN INSTITUŢIILE PUBLICE

2.1. REFERIRI ASUPRA ORGANIZĂRII ŞI CONDUCERII CONTABILITĂŢII ÎN INSTITUŢIILE PUBLICE

Reforma economică şi instituţională a ţării noastre, de după decembrie 1989, vizează trecerea de la o societate supercentralizată şi totalitaristă la o economie de piaţă bazată pe libera iniţiativă şi pe privatizare. Procesul se răsfrânge implicit şi în domeniul managementului financiar şi contabil.

Potrivit legislaţiei în vigoare, respectiv Decretului-Lege nr. 54/1990, Legii nr. 31/1990, Legii Contabilităţii nr. 82/1991, H.G. nr. 704/1993, toate unităţile lucrative, indiferent de forma juridică de organizare (Regii autonome, societăţi comerciale, agenţi economici), care gestionează valori materiale şi băneşti sunt obligate să organizeze şi să desfăşoare întreaga activitate prin conturi, adică să ţină contabilitatea proprie.

Înregistrarea în contabilitate se face pe baza documentelor justificative, document cu document, sau a unui document centralizator în care se înscriu mai multe documente justificative, al căror conţinut se referă la aceleaşi operaţiuni economice şi care privesc aceeaşi perioadă.

Înregistrările în contabilitate se pot face pe bază de *note contabile,* de regulă în cazul acelor operaţiuni economice pentru care nu se întocmesc documente justificative (de exemplu storнări). În cazul stornărilor, pe documentul iniţial se menţionează numărul şi data notei contabile prin care s-a efectuat stornarea operaţiei, iar în nota contabilă de stornare se menţionează documentul, data şi numărul de înregistrare a operaţiunii economice care face obiectul stornării.

Înregistrările contabile se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data întocmirii sau intrării lor şi sistematic în conturile sintetice şi analitice. Înregistrările cronologice şi sistematice se fac pe formulare, (fişe şi situaţii), conform cu forma de înregistrare contabilă practicată.

Se folosesc şi documente specifice activităţii ca:

— extras de cont cu anexe;

— state pentru salarii;

— bonuri pentru consum materiale;
— cererea pentru deschiderea de credite;
— dispoziţia bugetară etc.

Înregistrările în contabilitate se pot face manual cu mijloace clasice, sau prin sisteme de prelucrare electronică a datelor contabile, asigurându-se în permanenţă posibilitatea exercitării controlului asupra operaţiunilor înregistrate. La sfârşitul fiecărei luni, fişele conturilor se totalizează pe rulaje şi se stabilesc soldurile.

La începutul noului an de gestiune, în fişe se înscriu soldurile conturilor stabilite la sfârşitul anului precedent. În fişele privind contabilitatea analitică se raportează toate poziţiile cuprinse în soldul de la finele anului precedent indicându-se data iniţială de înregistrare acolo unde este cazul (Debitori, Creditori, Furnizori) etc.

Documentele (lucrările) centralizatoare cum sunt: *Jurnalul, Cartea Mare, Balanţa de verificare* şi *Bilanţul contabil* se întocmesc conform normelor metodologice şi se predau pentru control organelor teritoriale financiare: Banca Naţională, Direcţia Judeţeană a Finanţelor Publice şi Control Financiar de Stat, Curtea de Conturi, Garda Financiară, după caz.

Contabilitatea trebuie să se organizeze pe secţiuni distincte specifice operaţiunilor economice omogene prin care să se asigure cunoaşterea atât a existentelor de elemente patrimoniale la începutul fiecărui an de exerciţiu bugetar, cât mai ales, mişcările şi transformările elementelor patrimoniale în succesiunea proceselor economice care se desfăşoară, furnizând informaţii financiar-contabile cu privire la modul cum au fost consemnate creditele bugetare repartizate instituţiei în cursul anului şi veniturile care s-au obţinut din activitatea pe care o desfăşoară.

Din punctul de vedere al circuitului economic al mijloacelor şi surselor economice aflate în administrarea instituţiilor publice, operaţiile economice înregistrate în contabilitate sunt:

a) operaţiuni economice privind înregistrarea în contabilitate a *mijloacelor fixe:*

— punerea în funcţiune de noi mijloace fixe (intrări de mijloace fixe cumpărate, primite prin transfer, prin donaţie publică, urmare a unor fuzionări de instituţii etc.);
— scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe (ieşirile de mijloace fixe pentru casare, transferare etc.);

b) operaţiuni economice privind înregistrarea în contabilitate a *mijloacelor băneşti:*

— alimentarea conturilor de disponibil al instituţiei din surse bugetare (ordonatorii de credite);
— alimentarea plafonului de casierie cu numerar şi alte valori etc.;

c) operaţiuni economice privind înregistrarea în contabilitate a *decontărilor:*

— decontările interne (decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate, decontări privind gestionarea creditelor etc.);
— decontările cu terţii debitori (decontări cu debitorii, decontări cu clienţii etc.);
— decontări cu terţii creditori (decontări cu salariaţii, creditorii, bugetul administraţiei centrale de stat, decontări privind asigurările sociale, decontări cu bugetul statului etc.);

Scanned with OKEN Scanner

d) operaţiuni economice privind înregistrarea în contabilitate a *fondurilor instituţiei:*

— fondul mijloacelor fixe;
— fondul obiectelor de inventar;
— fonduri cu destinaţie specială;
— alte fonduri;

e) operaţiuni economice privind înregistrarea în contabilitate a *cheltuielilor instituţiei* pentru bugetul statului, pentru investiţii, pentru autofinanţare şi activitate curentă, vărsăminte la buget etc.;

f) operaţiuni economice privind înregistrarea în contabilitate a *veniturilor instituţiei:*

— proprii;
— pentru alte activităţi (de autofinanţare, alocaţii de la buget);
— venituri anticipate şi de realizat etc.;

g) operaţiuni economice privind înregistrarea în contabilitate *a materialelor şi obiectelor de inventar:*

— materiale (medicamente şi materiale sanitare, materiale de întreţinere şi gospodărire, materiale cu caracter funcţional etc.);
— obiecte de inventar (obiecte de inventar în magazie, obiecte de inventar în folosinţă, baracamente şi cazarmament etc.);
— animale (animale tinere şi la îngrăşat, animale pentru experienţă);
— produse (produse finite obţinute şi depozitate);

h) operaţiuni economice privind înregistrarea în contabilitate a *finanţărilor şi creditărilor bancare:*

— finanţarea de la buget privind anul curent, privind anii precedenţi şi alte surse etc.;
— credite bancare (credite guvernamentale);
— credite externe cu garanţia statului;
— împrumuturi de la trezorerie etc.;

i) operaţiuni economice ce se înregistrează *în afara bilanţului (de ordine şi de evidenţă):*

— mijloace fixe şi materiale (valori materiale primite în custodie, ambalaje de restituit, materiale primite gratuit de la comitetul de părinţi, donaţii de materiale etc.);
— decontări (debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare);
— credite bugetare (credite bugetare aprobate, credite repartizate din bugetul administraţiei centrale de stat, credite bugetare pentru investiţii la instituţii de stat etc.);

j) alte operaţiuni economice privind înregistrarea în contabilitate a reevaluării activelor fixe şi circulante de natura stocurilor ca urmare a comasării, fuzionării sau lichidării patrimoniului potrivit unui act normativ emis de Guvern etc.

Conducătorul compartimentului financiar-contabil şi consiliul de administraţie prin persoana conducătorului instituţiei publice are obligaţia, în baza Legii Contabilităţii, să organizeze şi să ţină atât contabilitatea sintetică, cât şi contabilitatea analitică, pentru cunoaşterea în detaliu a patrimoniului pe care îl gestionează. Periodic are loc operaţia de punctaj între informaţiile înregistrate în contabilitatea sintetică şi informaţiile înregistrate în contabilitatea analitică.

În conformitate cu prevederile art. 11, din Legea Contabilităţii, contabilitatea unităţii patrimoniale se organizează, de regulă, în compartimentul financiar-contabil condus de către directorul economic, conta-

Scanned with OKEN Scanner

bilul şef sau altă persoană competentă împuternicită să îndeplinească această funcţie.

Contabilitatea generală, denumită şi *contabilitatea financiară,* are la bază norme unitare prevăzute în lege ce au caracter obligatoriu pentru toate unităţile patrimoniale.

Răspunderea pentru organizarea şi ţinerea contabilităţii, în conformitate cu prevederile legii revine managerului, ordonatorului de credite sau altei persoane, care are obligaţia gestionării patrimoniului.

În acest scop, conducătorul compartimentului financiar-contabil trebuie să asigure, potrivit legii, condiţiile necesare pentru:

— întocmirea documentelor justificative privind operaţiile patrimoniale;
— organizarea şi ţinerea corectă şi la zi a contabilităţii;
— organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului;
— valorificarea rezultatelor acestuia;
— respectarea regulilor de întocmire a bilanţului contabil;
— publicarea bilanţului în Monitorul Oficial al României;
— organizarea contabilităţii la specificul unităţii patrimoniale.

Contabilitatea, ca disciplină ştiinţifică, asociază şi combină într-un întreg organic principiile care guvernează înregistrarea mişcărilor de valori.

Problemele care intră în conţinutul teoriei contabilităţii pot fi enumerate astfel:

a) precizarea înţelesului noţiunii de evidenţă economică în general şi al contabilităţii în particular;

b) obiectul contabilităţii;

c) elaborarea metodei de care se foloseşte contabilitatea pentru a cunoaşte fenomenele economice şi pentru a prelua datele de evidenţă;

d) stabilirea mijloacelor pentru realizarea practică a contabilităţii prin documente, registre şi procedee de lucru specifice contabilităţii;

e) elaborarea normelor privind organizarea contabilităţii în condiţiile economiei de piaţă şi a statului de drept şi a variantelor de prelucrare automată a datelor şi informaţiilor contabile;

f) studiul cuprinsului bilanţului contabil, anexelor la bilanţ şi raportului de gestiune.

Contabilitatea se organizează şi se ţine în instituţiile bugetare ca: instituţii de învăţământ, cultură, artă, sănătate şi protecţie socială, administraţia de stat, justiţie, legislativ, unităţi bancare şi C.E.C. etc.

Contabilitatea, ca ştiinţă interdisciplinară are legături şi schimburi de informaţii cu discipline ca: disciplina economică, planificarea operativă şi de prognoză, statistica, dreptul, managementul, marketingul, cibernetica, economia şi informatica de gestiune, merceologia şi tehnica vânzării mărfurilor, matematica etc.

Legile proceselor economico-sociale sunt obiect de studiu al disciplinei economice, disciplină care cercetează şi stabileşte categoriile economice pe care le reflectă contabilitatea şi totodată este baza teoretică de plecare pentru construirea teoriei contabilităţii.

Contabilitatea este în strânsă legătură cu planificarea operativă din fiecare unitate lucrativă, fie ea de stat, mixtă sau particulară cu capital indigen sau străin, precum şi pe ansamblul economiei naţionale.

De asemenea, contabilitatea este legată de statistică, formă a evidenţei

Scanned with OKEN Scanner

economice furnizându-i informaţiile necesare în vederea construirii indicilor economici reprezentativi.

Contabilitatea stă în raport de interdependenţă cu matematica şi dreptul.

Matematica a devenit un bun al economiştilor contabili în diverse calcule (necesar de aprovizionat, structura costului producţiei, calculul şi determinarea costurilor, calculul amortizării mijloacelor fixe, analize comparative, calcule de prognoză, calculele la bursele de valori etc.).

Între contabilitate şi drept există legături sub raport teoretic şi practic determinate de obiectul şi metoda acestora şi de legile pe care le guvernează.

Pentru practica juridică, contabilitatea, prin expertiza contabilă constituie o sursă importantă de informaţii documentare pentru experţii contabili în clarificarea faptelor ce determină obiectul unor cauze juridice.

De asemenea, contabilitatea este legată cu managementul, cu marketingul, cu cibernetica economică şi informatica de gestiune, cu merceologia şi tehnica vânzării mărfurilor.

Contabilitatea se conduce după următoarele principii:

— *principiul dublei reflectări a patrimoniului.* Acest principiu constă în reflectarea patrimoniului după două aspecte şi anume:

a) după componenţa materială şi a modului de participare a elementelor patrimoniale în procesele economice;

b) după sursa de proveniență, mod de dobândire sau formare a patrimoniului, contabilitatea înregistrându-le distinct, ca fiind active fixe şi active circulante, deci de activ şi ca surse sau fonduri, deci ca elemente de pasiv;

— *principiul dublei reprezentări a patrimoniului unităţii lucrative.* Conform acestui principiu, patrimoniul este prezentat valoric în expresie bănească sub formă de bilanţ. *Activul* bilanţului înregistrează elementele patrimoniale ca: imobilizări corporale, imobilizări necorporale, stocuri etc., iar *pasivul* bilanţului înregistrează aceleaşi elemente patrimoniale, dar sub aspectul surselor de proveniență, mod de dobândire sau de formare a acestora, numite de contabilitate „Fonduri“ sau „Surse“;

— *principiul dublei înregistrări contabile.* Înregistrează elementele patrimoniale în expresie bănească în conturi de activ şi pasiv, pe *debit* şi pe *credit* — elemente de bază ale contului ca procedeu de lucru specific contabilităţii, instrument de tehnică contabilă.

Dubla înregistrare a elementelor patrimoniale are loc prin intermediul conturilor fiind finalizată prin balanţele de verificare şi bilanţul contabil.

Dubla înregistrare a fost considerată de numeroşi autori, încă cu mulţi ani în urmă, drept lege de bază, permanentă şi universală a contabilităţii.

Acest punct de vedere pe deplin justificat şi-a păstrat valabilitatea şi în publicaţiile de dată mai recentă, care pun accent pe egalitatea bilanţieră, $A=P$.

Dubla înregistrare constă în înregistrarea simultană a creşterilor şi micşorărilor ce se produc în structura contului respectiv. Ea constituie o expresie şi o continuare a dublei reprezentări, fiind favorizată de faptul că, în timpul mişcării şi transformării lor, mijloacele materiale şi băneşti nu încetează a fi privite sub dublul aspect: al modului de procurare şi al modului de întrebuinţare.

Reforma economică şi instituţională în plină desfăşurare are merite incontestabile între care organizarea conducerii, autonomie fără îngrădiri

Scanned with OKEN Scanner

și limite, drepturi în formarea și utilizarea fondurilor și propriului autocontrol etc.

Dacă pentru contabilitatea clasică este suficientă prezentarea în sinteză a situației patrimoniale și a rezultatului global al activității interne, în organizarea unei contabilități moderne trebuie să se aibă în vedere conceptele noi cu privire la realizarea unui management contabil.

Întrucât noțiunea de „gestiune" semnifică forme de exercitare a conducerii în condițiile economiei de piață, a liberalizării prețurilor și autonomizării s-ar putea denumi, mai corect, *contabilitatea managerială,* ceea ce avansează ideea de a nu accepta o conducere oricum, ci o conducere eficientă și loială.

Actul normativ „Legea contabilității", adoptat de Parlamentul țării noastre, precum și metodologia Ministerului Finanțelor răspund acestor cerințe asigurând normarea într-o formă nouă a sistemului contabil românesc, specific economiei de piață, contabilității revenindu-i principalele *sarcini:*

a) înființarea unui sistem de organizare în toate domeniile de activitate, indiferent de obiectul activității, mărimea afacerii și forma de proprietate.

În acest sens „Legea Contabilității" stipulează activitatea tuturor unităților în scop lucrativ și cu statut de persoană juridică de a-și organiza și conduce contabilitatea proprie și de a-și întocmi bilanțul contabil împreună cu componentele sale;

b) reflectarea în contabilitate numai a acelor elemente patrimoniale cărora li se poate atribui o valoare în expresie bănească, în moneda națională sau alte monede, precum și a veniturilor și obligațiilor de plată a mișcărilor și modificărilor intervenite în urma operațiunilor economice patrimoniale efectuate, a cheltuielilor, veniturilor și realizărilor financiare obținute de unitățile lucrative;

c) înregistrările în contabilitate trebuie să se facă cronologic și sistematic cu ajutorul planului de conturi potrivit intrărilor și modificărilor ce au loc și se produc asupra tuturor elementelor patrimoniale;

d) respectarea formei de tehnică contabilă adoptată de întreprinzătorii care au drept la libera inițiativă, concomitent cu recomandarea utilizării formei MAESTRU ȘAH cu Fișa de cont pentru operațiuni diverse;

e) evaluarea curentă a mișcărilor și consemnarea în documentele specifice, prin inventariere pe teren în scopul stabilirii realității, adică aducerea elementelor patrimoniale cât mai aproape de valoarea lor reală, pentru a se evita evaziunea financiară și riscul în tranzacțiile comerciale;

f) întocmirea la timp și corect a tuturor documentelor primare și contabile, a balanței de verificare, a înregistrărilor în conturi, a bilanțului contabil și anexelor la bilanț și predarea acestora organelor financiare și bancare specifice;

g) furnizarea de date și informații contabile exacte managerilor, pentru luarea celor mai eficiente și rapide măsuri cu privire la derularea activităților lucrative și a afacerilor;

h) asigurarea cu ajutorul datelor contabile a gestionării patrimoniului, a profitului rezultat. Informațiile contabile constituie sursa principală de fundamentare a deciziilor managerilor, pentru rentabilizare, eficiență economică și profit și evitarea fenomenului de faliment economic, precum și a încheierii exercițiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Instituţiile publice a căror activitate este finanţată de la bugetul statului au personalitate juridică şi desfăşoară o activitate specifică, specializată în domeniul învăţământului, sănătăţii, ştiinţei, culturii şi artei, cercetării şi proiectării, justiţiei, activităţilor bancare, instituţiilor puterii în teritoriu etc.

Instituţiilor publice locale şi centrale le revine obligaţia şi au dreptul de a-şi organiza şi ţine contabilitatea proprie. Organizarea şi ţinerea contabilităţii trebuie să aibă loc în limita prevederilor Legii contabilităţii şi a altor acte normative elaborate în acest scop.

Scopul principal urmărit în contabilitate este de a înregistra în conformitate cu dispoziţiile legale *execuţia bugetului*, din care se face finanţarea activităţii. La execuţia bugetară participă toate instituţiile statului în funcţie de drepturile fiecăruia şi specificul activităţii desfăşurate în domeniul bugetar de către acestea. În principal, evidenţa bugetară se referă la: evidenţa execuţiei bugetului republican şi a bugetelor locale; evidenţa executării bugetului asigurărilor şi protecţiei sociale; evidenţa bugetelor ţinută de instituţiile bugetare specializate; evidenţa de casă a bugetului ţinută la Banca Naţională a României şi Trezoreria Finanţelor Publice.

Ca şi în domeniul economiei naţionale şi în cazul instituţiilor publice, evidenţa se organizează în cele trei forme ale evidenţei economice: *evidenţa operativă, evidenţa statistică* şi *evidenţa contabilă*. Datorită specificului său, domeniul bugetar necesită folosirea mai intens a datelor de provenienţă contabilă.

2.2. OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂŢII ÎN INSTITUŢIILE PUBLICE

Obiect al contabilităţii bugetare îl constituie existenţa şi mişcarea valorilor materiale şi băneşti, consumul de muncă vie şi remuneraţia acesteia, rezultatele activităţii desfăşurate şi închiderea exerciţiului bugetar.

Obiectul contabilităţii bugetare este complex, şi ca urmare prin intermediul instituţiilor bugetare are loc nu numai un proces de repartiţie (alocarea de la buget a fondurilor băneşti necesare), ci şi un proces de consumare a fondurilor alocate pentru diferite munci sociale.

Particularităţile şi specificul activităţii bugetare obligă ca informaţiile contabile din diferite sectoare ale execuţiei bugetare să fie centralizate pentru a se obţine o imagine clară asupra execuţiei bugetare în ansamblul său, favorizând îmbinarea contabilităţii curente cu contabilitatea centralizatoare şi permiţând cuantificarea datelor din treaptă în treaptă până la final, la Ministerul Finanţelor, unde se determină datele de sinteză privind execuţia bugetului.

În toate sectoarele execuţiei bugetare se foloseşte contabilitatea în *partidă dublă*, excepţie făcând contabilitatea consiliilor locale comunale care se ţine în *partidă simplă*.

Instituţiile bugetare care ţin contabilitatea în partidă dublă, fac înregistrări contabile pe baza unor planuri de conturi şi a unor instrucţiuni de aplicare a planului de conturi elaborate de Ministerul Finanţelor.

La organizarea contabilităţii instituţiilor publice un rol important îl are cunoaşterea şi respectarea *clasificaţiei bugetare*. Aşezarea la baza contabilităţii bugetare a clasificaţiei bugetare, asigură pe de o parte, un lim-

Scanned with OKEN Scanner

baj comun cu planificarea bugetară, adică identitatea de conținut a veniturilor și cheltuielilor, atât în planificare, cât și în evidența execuției bugetului, iar pe de altă parte permite analiza rezultatelor execuției bugetului de stat comparativ cu îndeplinirea obiectivelor activității instituțiilor publice locale și centrale.

Pentru a-și îndeplini rolul, contabilității bugetare îi revin următoarele obiective:

— de a reflecta corect desfășurarea procesului de execuție a bugetului în toate compartimentele sale;

— de a furniza la timp informații reale necesare organelor de decizie;

— de a contribui prin modul său de organizare și funcționare la executarea corectă și deplină a bugetului statului, prin preîntâmpinarea deturnării de fonduri și de încadrare în alocațiile bugetare stabilite, fără a fi nevoie de suplimentări de fonduri;

— reliefarea nivelului de eficiență la care sunt cheltuite fondurile bugetare și financiare în general.

Una din problemele principale ale fiecărei discipline științifice o constituie *metoda* sa *de cercetare*. Noțiunea de metodă provine de la cuvântul grecesc „methodes", care înseamnă drum, cale, mod de explorare sau de acțiune. Metoda unei discipline științifice reprezintă calea prin care se realizează obiectul ei de studiu.

Contabilitatea, având un obiect propriu de cercetare, trebuie să aibă în același timp și o metodă specifică de lucru.

Între *obiectul* și *metoda* disciplinei științifice, *este o legătură de dependență, de condiționare reciprocă.* Obiectul delimitează materia care intră în domeniul unei științe și definește sarcinile pe care le incumbă cunoașterea și aprofundarea ei, iar metoda indică procedeele concrete folosite în procesul cunoașterii, pentru atingerea scopului propus și pentru realizarea sarcinilor incluse în obiect. Cu alte cuvinte, obiectul definește ce trebuie studiat, iar metoda arată cum anume trebuie studiate fenomenele și procedeele respective.

Așa cum se cunoaște, *orice metodă de investigare are și mijloace, tehnici și procedee de lucru,* dar metoda contabilității nu se reduce la o serie de procedee tehnice care pot fi folosite în mod izolat, ci ea constituie un tot unitar, format din părți ce se întrepătrund, în vederea stabilirii normelor și principiilor cu caracter general pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină științifică. O asemenea caracteristică este valabilă, în primul rând pentru elementele specifice metodei contabilității și în mare măsură aplicabilă. În acest înțeles, contabilitatea are o singură metodă, care la rândul ei este compusă din mai multe procedee de lucru.

Procedeele metodei contabilității se află într-o anumită dependență de particularitățile social-economice în care se aplică. Aceasta, întrucât pe diferite trepte de dezvoltare a societății omenești se schimbă nu numai conținutul economic al producției sociale reflectat în obiectul contabilității, ci și metoda sa de lucru sau unele procedee ale ei. Pornind de la particularitățile obiectului ei de studiu, contabilitatea se bazează pe o metodă proprie de cercetare, cu trăsături specifice, care o diferențiază de metodele de cercetare ale celorlalte discipline științifice.

Orice metodă de investigare în cercetarea fenomenelor din spațiul oricărei științe prezintă caracteristicii proprii. Trăsăturile specifice metodei contabilității constau în:

Scanned with OKEN Scanner

— dubla reprezentare a elementelor patrimoniale cu ajutorul bilanțului contabil;

— dubla înregistrare cu ajutorul conturilor;

— centralizarea datelor cu ajutorul bilanțului contabil.

Procedeele de lucru folosite de metoda contabilității pot fi prezentate într-o ordine anumită, indiferent că este vorba de procedee comune tuturor disciplinelor științifice, specifice disciplinelor economice sau specifice numai metodei contabilității, corespunzătoare succesiunii în care sunt folosite pentru întocmirea lucrărilor de evidență economică, control financiar și expertiză contabilă.

Ținându-se seamă de caracteristicile evidenței economice, a sferei de cuprindere, a legăturii interdisciplinare ce apare în practica economică, precum și a caracterului specific al obiectului și metodei contabilității, considerăm necesară o clasificare a procedeelor contabilității în:

— procedee comune tuturor disciplinelor științifice;

— procedee comune disciplinelor economice;

— procedee specifice metodei contabilității ca știință economică.

Dintre procedeele comune tuturor disciplinelor științifice se pot menționa următoarele:

— *observarea* este punctul de plecare în cercetarea fenomenelor supuse studiului. Contabilitatea prin mijloacele sale observă fenomenele economice care se pot exprima valoric în vederea înregistrării lor;

— *clasificarea* presupune gruparea fenomenelor supuse studiului, în clase sau grupe omogene ținând seama de asemănările dintre ele. Contabilitatea folosește clasificarea prin studierea sub diferite forme și aspecte a mijloacelor, proceselor și surselor economice;

— *raționamentul* este mijlocul prin care în baza cunoștințelor existente se obțin altele noi, necesare studierii fenomenelor economice. Contabilitatea folosește raționamentul în toate înregistrările privind obiectul său;

— *analiza* este procesul prin care fenomenele supuse înregistrării sunt studiate în mod amănunțit în părțile lor componente. Contabilitatea folosește analiza pentru studierea operațiunilor economice care urmează a fi înregistrate (analiza contabilă);

— *sinteza* este procesul prin care fenomenele economice sunt cercetate în totalitatea lor. Contabilitatea folosește sinteza pentru întocmirea diferitelor situații necesare managerilor privind situația economico-financiară a unității lucrative respective.

Dintre procesele comune disciplinelor economice se pot menționa:

— *documentarea* presupune existența unui act scris (document) care stă la baza operației ce urmează a se înregistra. Fără existența unui document care să justifice efectuarea unei operațiuni economice, aceasta nu se poate înregistra în contabilitate;

— *evaluarea* este procedeul prin care se exprimă valoric mijloacele economice, precum și sursele economice, în vederea înregistrării lor în contabilitate;

— *calculația* este procedeul prin care, folosindu-se diferite operațiuni aritmetice se determină unii indicatori cum sunt: nivelul costurilor de producție, nivelul salariilor ce se cuvin salariaților, impozitele și taxele etc.;

— *inventarierea* este procedeul prin care la anumite perioade se determină situația faptică, pe teren, a elementelor ce compun patrimoniul unității lucrative în vederea comparării ei cu situația înregistrată în con-

Scanned with OKEN Scanner

tabilitate corectându-se eventualele erori de înregistrare (minusuri sau plusuri în gestiune). În urma inventarierii se compară datele înscrise în evidențe cu datele faptice obținute pe teren.

Procedeele specifice metodei contabilității sunt:

— *contul* servește pentru reflectarea în mod distinct al fiecărui element patrimonial al unității lucrative, al mijloacelor și proceselor economice, fondurilor și rezultatelor financiare în expresie valorică. El asigură cunoașterea acestor elemente nu numai sub forma existențelor la un moment dat, cum se întâmplă în cazul bilanțului, ci și în dinamica lor, sub forma mișcărilor și transformărilor, a creșterilor și reducerilor de mijloace economice, de fonduri și rezultate.

Aceste proprietăți informative ale contului decurg din faptul că înregistrarea operațiunilor economico-financiare se realizează în conturi, pe baza principiului dublei înregistrări.

În afară de corelațiile dintre ele, conturile se află într-o legătură strânsă cu bilanțul, în sensul că, la sfârșitul perioadelor de gestiune, această legătură se face de la conturi la bilanț, iar la începutul perioadei de gestiune de la bilanț la conturi. Spre deosebire de bilanț, care îndeplinește o funcție de generalizare a datelor contabile, contul are o menire oarecum inversă, de particularizare a datelor respective;

— *balanța de verificare* se interpune între conturi și bilanț având ca scop principal verificarea periodică a exactității datelor înregistrate în conturi, spre a putea servi ca bază pentru întocmirea bilanțului. Concomitent cu verificarea exactității datelor contabile, balanța de verificare asigură gruparea, sistematizarea și concentrarea datelor respective, ca operații pregătitoare generalizării acestora prin bilanț;

— *bilanțul contabil* este cel mai reprezentativ procedeu de lucru al metodei contabilității, care cuprinde situația patrimoniului, precum și rezultatele financiare ale activității la un moment dat.

2.3. SISTEME DE ÎNREGISTRARE CONTABILĂ

Anul 1494 este anul de referință al începutului contabilității ca știință economică, întrucât Luca Paciolo, în lucrarea sa „Summa di Arithmetica, Geometria, Proporzioni e Proporzionalita", publicată la Veneția în Italia, prezenta pentru prima oară un „tratat de contabilitate" și analiza problemele calculului contabil în partidă dublă, cunoscut astăzi ca sistem de contabilitate în partidă dublă.

Sistemul de calcul economic prezentat de Paciolo avea în centrul său contul Capital. Sesizarea pe care o face Paciolo cu prilejul trecerii operațiunilor din Inventar în Jurnal este remarcabilă. El formula prima egalitate folosind doi termeni, *Casă* și *Capital*. Analizând interesul acestora, formula o judecată care s-a ridicat la rang de principiu. Prin *Casa* se înțelege *a ta proprie* și prin Capital, *averea ta prezentă*. Acest Capital trebuie să fie trecut (pentru numerar) ca creditor și Casa ca debitor.

„Trebuie să știi — subliniază Luca Paciolo — că din toate posturile pe care le-ai format în Jurnal se fac întotdeauna câte două, în Cartea Mare unul în debit (dare) și altul în credit (avere). Constatăm că acum 500 de ani, noțiunea de capital exprima într-o singură sumă valoarea totală a mijloacelor inițiale de lucru, de unde rezulta egaliltatea $A=C$ (Avere=Capital).

Scanned with OKEN Scanner

Așezarea contului Capital în centrul sistemului de conturi, în anul 1494, reflecta puternic noile relații de producție ce s-au ivit ca urmare a începutului societății feudale în orașele Republicii Italiene.

Caracterul progresist pentru acea vreme al lucrării lui Luca Paciolo, caracterul ei de clasă se observă din faptul că el lupta împotriva economiei feudale și a feudalismului în descompunere și clarifica rolul capitalului comercial, ceea ce este valabil și în zilele noastre. Despre importanța negustorului și a comerțului, Paciolo pomenește în repetate rânduri în tratatul său.

Sistemul lui Paciolo cuprindea conturi pentru cunoașterea mișcării banilor, a bunurilor mobile și imobile, pentru mărfuri și decontări. Profitul își avea justificarea în concepția lui Paciolo, prin însăși crearea unui cont distinct „*Profit și pierdere*“ sau, cum îl numește Paciolo, „*Proe Danno*“ sau „*Avanzi e Disavanzi*“, adică avantaje și dezavantaje. Paciolo stabilea corelația dintre contul „*Profit și pierdere*“ și contul „*Capital*“ și indica astfel poziția rezultatelor în sistemul său.

Mai departe, Paciolo utiliza contul ca un mijloc de calcul și stabilea „o cheie“ a contabilității duble numită *bilancio* (balanța de verificare) care *înfățișează* aspectul formal al aplicării sistemului de calcul *digrafic* realizat prin egalitatea $D=C$.

Deci, sistemele de contabilitate folosite în instituțiile publice și nu numai sunt:

— contabilitatea în partidă dublă;

— contabilitatea în partidă simplă;

— contabilitatea cu ajutorul prelucrării automate a datelor.

În cadrul *contabilității în partidă dublă,* mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale de activ și de pasiv în instituțiile administrației publice se urmăresc prin dubla înregistrare, care constă în înregistrarea simultană a creșterilor și micșorărilor ce se produc în structura activelor și pasivelor.

În sistemul dublei înregistrări, elementele patrimoniale evaluate în expresie bănească în timpul mișcării și transformării lor sunt privite, analizate și înregistrate sub dublul aspect: *al componenței materiale și modul de participare a lor în procesele economice,* pe de o parte, și a *modului de procurare, dobândire, formare* — (proveniența acestora), pe de altă parte. Astfel, spre exemplu, punerea în funcțiune a unui mijloc fix într-o instituție publică se va reflecta în partidă dublă, pe de o parte, prin creșterea existentului de mijloace fixe (+Mijloace fixe) iar pe de altă parte, prin creșterea surselor proprii de formare a mijloacelor fixe (+Fondul mijloacelor fixe). Înregistrarea operațiunii se realizează prin debitarea contului „*Mijloace fixe*“ și creditarea contului „*Fondul mijloacelor fixe*“, adică

„Mijloace fixe“	=	„Fondul mijloacelor fixe“

Prin înregistrarea în partidă dublă a tuturor operațiunilor economice care privesc mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale se stabilește permanent un *echilibru* (o egalitate) între cele două părți ale patrimoniului instituțiilor publice, *elemente de activ și elemente de pasiv* realizându-se în permanență: $A=P$, principiu de bază al contabilității în partidă dublă.

Scanned with OKEN Scanner

Periodic, acest dublu aspect al patrimoniului este prezentat în mod generalizat prin *bilanțul contabil*. Contabilitatea în partidă dublă se aplică în toate unitățile economiei naționale, cu capital integral de stat, mixt și privat, cu statut de persoană juridică, în toate instituțiile administrației publice locale și centrale, indiferent de volumul și felul activității pe care o desfășoară, unitar și pe tot cuprinsul țării, confirmându-le dreptul și obligația conform legii să organizeze, să țină și să conducă contabilitate proprie ca mijloc de înregistrare în expresie bănească a existențelor mișcărilor și transformărilor mijloacelor economice și a surselor de formare ale acestora, precum și a rezultatelor financiare finale.

Contabilitatea în partidă simplă reflectă elementele patrimoniale potrivit principiului simplei înregistrări, adică se înregistrează numai natura acestora, fără a se reflecta în același timp (prin aceeași înregistrare) aspectul sursei de proveniență, dobândire sau formare. Contabilitatea în partidă simplă, care se ține în prezent numai la primăriile comunale, presupune înregistrarea operațiunilor economice ce privesc mobilizarea veniturilor bugetare și utilizarea cu maximum de eficiență a mijloacelor bănești și financiare în limita destinațiilor aprobate, după principiul simplei înregistrări. Veniturile se înregistrează nominal, pe plătitori (contribuabili: impozite, taxe etc.), în registre separate deschise pe partizi, iar sursele acestor venituri, centralizat, în alte registre. În mod asemănător se înregistrează și cheltuielile privind materialele, obiectele de inventar, mijloacele fixe, salariile, impozitele pe salarii, contribuțiile la asigurările sociale și alte operațiuni economice specifice acestor instituții ale statului.

Contabilitatea cu ajutorul prelucrării automate a datelor se referă la efectuarea lucrărilor de evidență și calcul în condițiile folosirii sistemelor electronice de calcul, care face posibilă reproiectarea formelor clasice de înregistrare contabilă și adaptarea lor la noile condiții, funcție de tipul sistemelor electronice existente în dotarea unităților patrimoniale, precum și a celor care se vor introduce în viitor.

Succesiunea lucrărilor de evidență în cadrul formei de înregistrare contabilă bazată pe folosirea sistemelor electronice de calcul poate fi prezentată prin schema 1.

Folosirea sistemelor electronice de calcul pentru elaborarea lucrărilor contabile este determinată de creșterea volumului de date și informații destinate să reflecte operativ, exact și multilateral, principalele laturi ale activității economice care devine pe zi ce trece mai dinamică și mai complexă în condițiile economiei de piață în general și a activității de management în special.

Culegerea, prelucrarea și transmiterea (stocarea) informațiilor creează condițiile necesare, constituirii unei bănci de date care să satisfacă ce-

Schema 1. **Succesiunea lucrărilor contabile în condițiile folosirii calculatorului**

Documente de evidență contabilă	Pregătirea suporturilor de informații specifice sistemului de calcul din dotare	Întocmirea programului de prelucrare	Lucrări contabile de sinteză elaborate	
			Balanța de verificare	Bilanț contabil
		Prelucrarea datelor contabile		

Scanned with OKEN Scanner

rinţele de informare şi documentare a tuturor compartimentelor de activitate în cadrul unităţii patrimoniale şi a altor unităţi lucrative conectate la acelaşi sistem informaţional.

Dacă, de exemplu, calculatorul electronic dispune de un fişier numerotat cu preţurile de aprovizionare a bunurilor materiale, de un fişier al furnizorilor potenţiali şi de situaţia cantitativă a stocurilor, el va putea derula, în urma comenzilor primite de la furnizori, următoarele lucrări:

— identificarea articolelor de livrare şi cantitatea lor, a preţurilor de livrare, a clauzelor contractuale consimţite de furnizori;
— întocmirea avizelor de expediere şi a facturilor;
— întocmirea situaţiei aprovizionărilor pe categorii de furnizori;
— aducerea la zi a situaţiei stocurilor;
— înregistrarea în conturi a operaţiunilor legate de mişcarea bunurilor materiale.

Folosirea sistemelor electronice în domeniul contabilităţii ridică totuşi unele probleme, de a căror rezolvare depinde eficacitatea lor. În primul rând, calculele nu acţionează decât asupra unor date înregistrate în prealabil pe un suport tehnic de informaţii (benzi magnetice, discuri magnetice etc.).

2.4. FORME (METODE) DE TEHNICĂ CONTABILĂ FOLOSITE ÎN CONDIŢIILE PRECIZATE DE LEGEA 82/1991

Una din metodele contabile care a apărut la 1494 este metoda *„Italiana“* şi a fost dezvoltată de Luca Paciolo în lucrarea sa „Summa di Arithmetica . . .“.

Metoda „Italiana“, cum i se mai spune, a fost utilizată în multe ţări ale lumii, inclusiv şi în ţara noastră. De la forma italiană se păstrează şi astăzi denumirea registrelor „JURNAL“ şi „CARTEA MARE“ sau „MAESTRUL“ şi tehnica de lucru prin transcrierea dintr-un registru într-altul. Această formă de înregistrare contabilă se bazează pe trei registre, şi anume:

— „REGISTRUL—MEMORIAL“ (documente);
— „REGISTRUL—JURNAL“;
— „CARTEA MARE“ (MAESTRUL).

Prima consemnare a operaţiunilor economice avea loc în Registrul Memorial, direct sau pe bază de document justificativ, într-o formă descriptivă. Apoi totul se înregistra în „JURNAL“, în ordine cronologică, iar în continuare operaţiile economice se treceau în registrul „CARTEA MARE“ în forma sistematică. În final, datele înregistrate în „CARTEA MARE“ serveau ca mijloc pentru întocmirea bilanţului contabil. Această formă de înregistrare poate fi redată în schema *2*.

Deosebit de aceste registre se mai foloseşte „REGISTRUL—INVENTAR“ (care a revenit în activitate ca urmare a organizării contabilităţii în condiţiile economiei de piaţă) în care se consemnează, la sfârşitul anului, averea şi datoriile unităţii lucrative.

Mai târziu, la începutul sec. al XIX-lea, îmbunătăţirile aduse formelor de înregistrare contabilă s-au extins creându-se o formă de înregistrare care combină „JURNAI.UL“ şi „CARTEA MARE“ într-un singur registru, prin care înregistrarea operaţiunilor economice în contabili-

Scanned with OKEN Scanner

„Circuitul informațiilor contabile de la documentele primare (evidența operativă) la bilanț (evidența contabilă)"

Schema 2

REGISTRUL-MEMORIAL	REGISTRUL JURNAL		REGISTRUL CARTEA MARE				BILANȚ	
(Documente)	D	C	D	C	D	C	Activ	Pasiv
			D	C	D	C		

tate se face cronologic și sistematic folosind în acest scop registrul jurnal „CARTEA—MARE".

Această formă de înregistrare contabilă poartă denumirea de *formă de înregistrare americană* deși, în fapt, creatorul ei a fost un francez, Edmond de Grenges.

Nota comună a primelor forme de înregistrare contabilă a constat în faptul că s-au bazat pe registrele copertate (legate) și pe trecerea (transcrierea) succesivă a operațiilor dintr-un registru în altul. În aceste condiții de lucru, ținerea registrelor voluminoase, încărcate cu conturi numeroase devenea anevoioasă, iar munca de înregistrare foarte grea. Transcrierile și raporturile dintr-un registru în altul necesitau un volum însemnat de muncă și constituiau o sursă de erori, fapt pentru care apăreau fișe și foi volante ale procesului copierii, dând naștere la o multitudine de forme de înregistrare contabilă.

Potrivit Legii nr. 54/1990, Legii Contabilității nr. 82/1991, Hotărârii Guvernului nr. 704/1993 precum și altor normative în vigoare, se pot adopta următoarele metode de tehnică contabilă:

1) forma de înregistrare contabilă pe „Jurnale";

2) forma de înregistrare contabilă „Maestru Șah".

1) *Forma de înregistrare contabilă pe „Jurnale"* se referă la înregistrarea operațiilor economice cu ajutorul următoarelor documente:

— documente de evidență și note contabile;

— jurnale;

— Cartea Mare.

În cadrul acestor mijloace de lucru, jurnalele reprezintă formularele de bază destinate înregistrării operațiunilor economice în ordine cronologică pe baza documentelor primare, contabile și centralizatoare. Documentele de evidență se înregistrează în ordinea intrării lor și se păstrează în dosare separate, pe jurnale, pentru a se putea stabili cu ușurință legătura dintre documentele, jurnalele sau situațiile în care s-au înregistrat.

Jurnalele se deschid lunar, pot fi volante și cuprind operațiile economice din cursul lunii privind creditul unuia sau mai multor conturi cu conținut similar, în corespondență cu conturile debitoare. Creditul fiecărui cont se reflectă într-un singur jurnal, pe când debitul aceluiași cont este răspândit în diferite jurnale, în funcție de conturile creditoare cu care are corespondența.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 4

Contul 13 „Casa" în lei

JURNALUL
privind operaţiile de casă şi bancă

luna . . . . . anul . . . . .

Nr. rând	Registrul de casă sau extras de cont ziua:	CONTURI CORESPONDENTE				Rulaj creditor	Nr. rând
		105 *„Disponibil al instituţiei la bancă"*	**234** *„Furnizori"*	**230** *„Decontări cu salariaţii"*	**220** *„Debitori"*		
1	1	—	—	—	10 000	10 000	1
2	2	5 000	3 000	—	1 000	9 000	2
3	3	—	—	75 000	—	75 000	
4	4	14 000	—	90 000	—	104 000	4

Semnat, Verificat,

Centralizarea debitelor se face la sfârşitul lunii, cu care ocazie, totalul obţinut se trece în Cartea Mare, în coloana rulajului debitor al contului respectiv. Modelul de jurnal se prezintă în tabelul 4.

Înregistrarea operaţiunilor economice în Cartea-Mare se face în forma sintetică a totalurilor lunare preluate din jurnale. Cu ajutorul formularelor stabilite pentru Cartea Mare se determină lunar rulajele şi soldul final al fiecărui cont sintetic, cumulativ de la începutul anului. Aceste date trebuie scrise în balanţele de verificare a conturilor sintetice precum şi în balanţele de verificare analitice. Modelul formularului pentru Cartea Mare este prezentat în tabelul 5.

Din acest formular rezultă că, spre deosebire de jurnale, fişele din Cartea Mare cuprind rulaje debitoare ale conturilor pentru care s-au deschis fişele respective, în corespondenţă cu conturile creditoare. În acest fel, mijloacele principale de lucru ale formei de înregistrare pe jurnale se completează reciproc, unul pe altul.

Forma de înregistrare contabilă pe jurnale se prezintă în schema *3*.

Fazele de lucru în cadrul formei de înregistrare contabilă pe jurnale sunt următoarele:

— întocmirea documentelor primare şi a notelor contabile;

— înregistrarea documentelor de evidenţă în formularele şi fişele de evidenţă analitică;

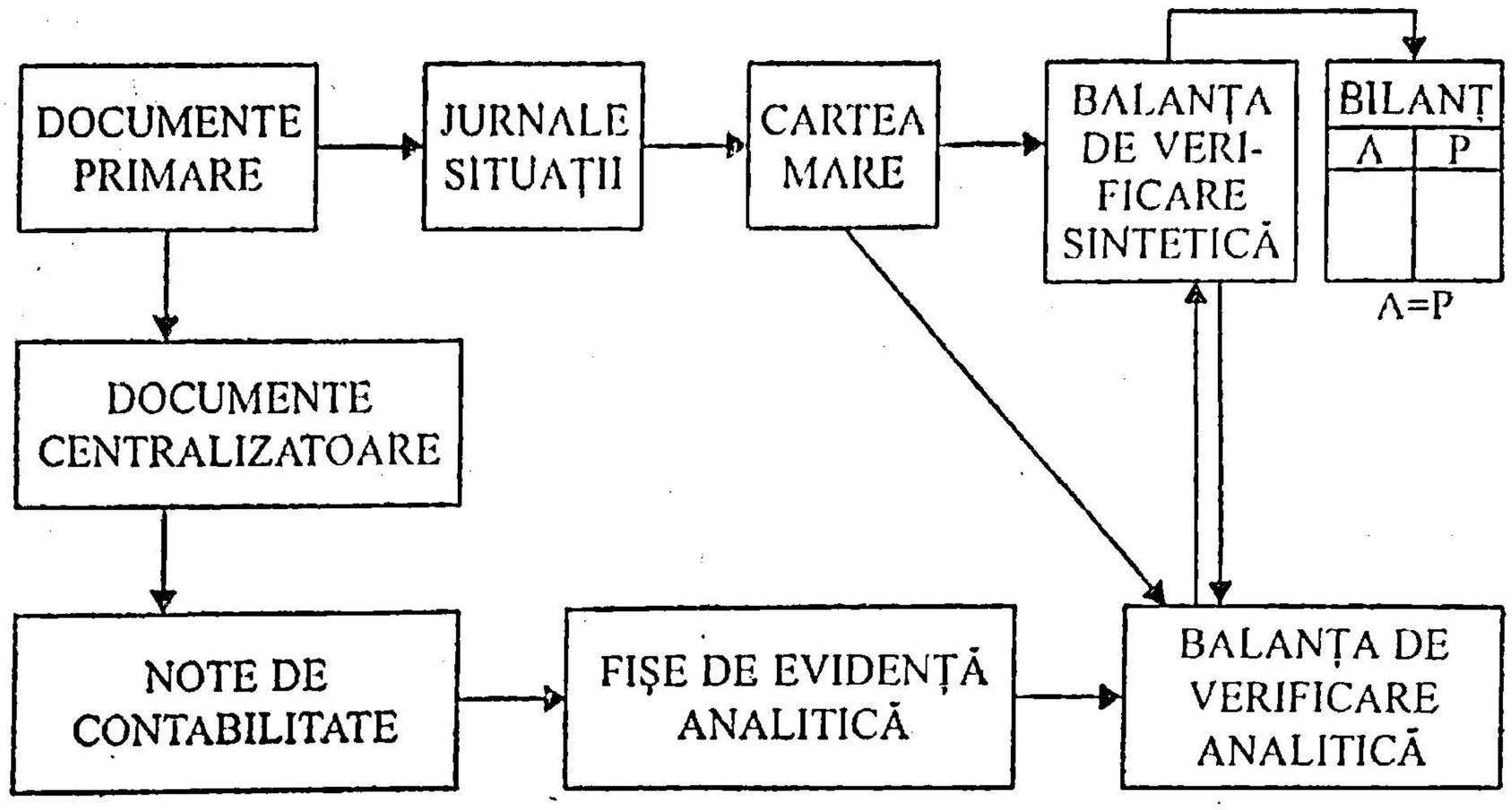
— trecerea sumelor din jurnale şi situaţii în Cartea Mare;

— întocmirea bilanţului contabil.

2) *Forme de înregistrare contabilă în fişele de conturi corespondente „MAESTRU ŞAH".*

Înregistrarea operaţiunilor economice în jurnalul şi fişele sintetice şah se face, în principiu, direct pe baza documentelor de evidenţă în care au fost consemnate, folosindu-se în acest scop fie documentele pri-

Scanned with OKEN Scanner



Schema 3. **Circuitul informațiilor contabile conform metodei „JURNAL"**

mare, fie documentele cumulative, în care s-au centralizat operațiile economice de același fel, ce au avut loc într-o perioadă de timp (lună, trimestru, an de gestiune).

La sfârșitul lunii jurnalul de înregistrare se totalizează, fără ca totalul obținut să se raporteze la luna următoare. Acest total trebuie să fie egal cu totalul rulajelor debitoare și creditoare din balanța sintetică întocmită pentru luna respectivă. Formularul jurnalului de înregistrare este următorul model prezentat în tabelul 6.

Fișele sintetice șah cu conturi corespondente se întocmesc de regulă lunar, utilizându-se aceleași metode atât pentru debitul, cât și pentru creditul fiecărui cont sintetic.

Orice operație economică se înregistrează în două fișe distincte și anume, în fișa aferentă contului debitor în corespondență cu contul creditor și în fișa aferentă contului creditor în corespondență cu contul debitor.

De exemplu: operațiunea economică privind depunerea numerarului încasat la bancă în contul „Disponibil la bancă" al instituției se înregistrează în fișa pentru debitul contului „Disponibil la bancă în lei" al instituției, prin creditul contului „Casa în lei", și în fișa pentru creditul contului „Casa în lei", prin debitul contului „Disponibil la bancă în lei" al instituției.

Structura fișei sintetice șah cu conturi corespondente se prezintă în tabelul 7.

Fișele sintetice șah cu conturi corespondente se folosesc la sfârșitul lunii ca mijloc pentru întocmirea balanțelor de verificare.

Fazele de lucru prin care se realizează înregistrarea balanțelor de verificare sunt:

— întocmirea purtătorilor de date (documente primare, documente cumulative, note de contabilitate);

— înregistrarea documentelor de evidență în jurnalul de înregistrare și atribuirea numerelor de ordine pe documentele respective;

Scanned with OKEN Scanner

Cartea Mare

Tabelul 5

Contul „Furnizori" — simbol 231

LUNA/TRIM.	CONTURI CORESPONDENTE					TOTAL RULAJ	TOTAL RULAJ	SOLDURI	
	Cont 105	Cont 220	Cont 704	Cont 13	Cont etc.	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
	Formular 1	Formular 10	Formular 9	Formular 1	Formular	La 1 ianuarie			
Ianuarie	7 000	—	—	—	—	7 000	20 000		
Februarie	—	10 000	—	—	—	10 000	25 000	—	60 000
Martie	—	—	13 000	—	—	13 000	14 000	—	
Trim. I	7 000	10 000	13 000	—	—	30 000	59 000		
Aprilie	—	—	—	18 000	—	18 000	—		
Mai	19 000	—	—	—	—	19 000	—		
Iunie	—	—	6 000	—	—	6 000	—		
Trim. I+II	26 000	10 000	19 000	18 000	—	73 000	107 000		
Iulie									
August									
Septembrie									
Trim. I+II+III									
Octombrie									
Noiembrie									
Decembrie									
TOTAL I—IV									

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 6

Jurnalul de înregistrare (fișa rulajelor)
pe luna _____ anul _____

Nr. crt.	FELUL DOCUMENT.	DATA OP.	SUMA	Nr. crt.	FELUL DOCUMENT.	DATA OP.	SUMA
1. 2. 3.	Chitanțe Factura Cec numerar	3 4 5	70 000 30 000 10 000			28 Report	110 000
×	De reportat		110 000	×	×	×	110 000

Tabelul 7

Fișa sintetică Șah (conturi corespondente)
Simbol Debit Pag. cont **105**

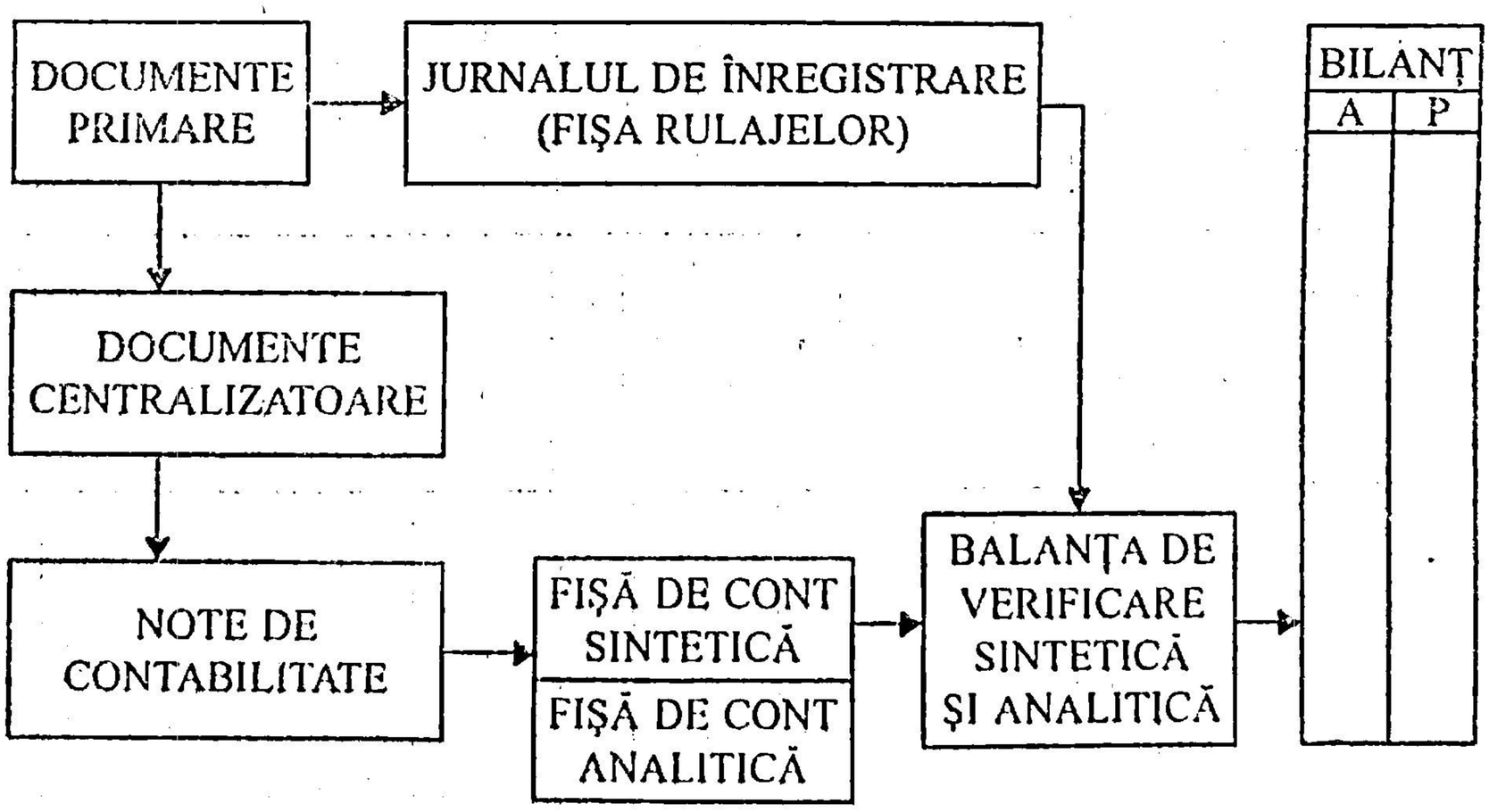
Luna _____ Anul _____

Nr. din jurnalul de înreg.	Data op.	SUMA	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE						
			13	**159**	**220**	**410**	**510**	**704**	**706**
3	7	14 000	—	14 000	—	—	—	—	—
7	15	6 000	—	—	—	6 000	—	—	—
11	18	10 000	10 000	—	—	—	—	—	—
14	19	15 000	—	—	15 000	—	—	—	—
17	24	20 000	—	—	—	—	—	—	20 000
19	25	30 000	—	—	—	—	30 000	—	—

— înregistrarea documentelor de evidență în fișele sintetice Șah cu conturi corespondente și în fișele pentru evidența analitică;

— întocmirea bilanțului contabil pe baza balanței de verificare.

Forma de înregistrare contabilă Maestru-Șah se prezintă în schema 4.



Schema 4. **Circuitul informațiilor contabile în structura metodei „Maestru-Șah"**

Scanned with OKEN Scanner

2.5. DOCUMENTE DE EVIDENȚĂ

2.5.1. PRECIZĂRI PRIVIND ROLUL, IMPORTANȚA ȘI STRUCTURA DOCUMENTELOR ȘI REGISTRELOR CONTABILE

Potrivit pct. 2 din anexa 5 la H.G. nr. 201/1990, toate operațiunile economice și financiare trebuie consemnate în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrările în contabilitate. Documentele justificative se completează conform instrucțiunilor prevăzute de normele de utilizare a formularelor tipizate comune privind activitatea financiară și contabilă a instituției.

Prin *documente,* în sens contabil și financiar, se înțeleg actele scrise și întocmite pentru operațiunile economice, financiare, statistice etc., în momentul efectuării lor.

Orice înregistrare în contabilitate trebuie să fie justificată prin documente. Documentele sunt purtători de date și informații financiar-contabile, sunt instrumente prin care se realizează contabilitatea ca formă a evidenței economice.

Pentru a îndeplini cerințele înregistrării în contabilitate, documentele trebuie să aibă un conținut și o structură simplă și clară cu privire la operațiunea economică supusă înregistrării, să confirme real și exact operațiunea economică pe care o consemnează.

Documentele sunt importante pentru contabilitate prin faptul că:

— justifică operațiunile înregistrate în contabilitate;

— stau la baza efectuării controlului și analizei activității economico-financiare din partea organelor competente, din perimetrul instituției, și din afara acesteia: (Garda Financiară, Curtea de Conturi, Poliția Economică, Corpul de Control Financiar Teritorial etc.);

— constituie probă materială în justiție, prin aceea că se dovedește comiterea sau necomiterea unei infracțiuni de natură economică și financiară din partea unor persoane care gestionează bunuri;

— documentele sunt sursa de documentare și informare pentru persoanele interesate în elucidarea unei activități economico-financiare, cercetare științifică de specialitate etc.

Importanța, felul și destinația lor impune necesitatea cunoașterii acestora, organizarea și desfășurarea unui circuit normal al documentelor cât mai rațional și operativ. Orice document, pentru a răspunde cerințelor economice în general și al contabilității în special, trebuie să cuprindă o serie de elemente structurale, cum sunt:

— *denumirea documentului* (titlul) indică operațiile economice care se înregistrează în baza documentului respectiv (*chitanța, factura, bonul de materiale, lista de plată a avansului chenzinal, dispoziția bugetară* etc.);

— *antetul,* care cuprinde strada, nr., telefon, telex, nr. contului la bancă etc.;

— *numărul de ordine* al documentului (în simbol cifric);

— *data și locul emiterii* documentului;

Scanned with OKEN Scanner

— *descrierea simplă* a operaţiunii economice şi *suma în lei sau valută* (la ce se referă operaţiunea economică).

Operaţiunea economică trebuie descrisă clar, precis, concis încât să nu poată da naştere la interpretări diferite. Sumele înscrise în document, de regulă trebuie trecute şi în litere. În unele documente sumele şi cantităţile sunt înscrise în cifre, în aşa fel încât, să nu se poată modifica prin adăugare, de exemplu: lei=1 500; kg=25 etc.;

— *semnătura* persoanei care răspunde de întocmirea documentelor în conformitate cu dispoziţiile legale în vigoare. Semnăturile trebuie să fie vizibile, clare şi autentice.

CLASIFICAREA DOCUMENTELOR

Diversitatea operaţiunilor economice impuse de desfăşurarea proceselor economice presupune existenţa şi folosirea unui mare număr de documente cu o întrebuinţare diferită, fapt pentru care sunt clasificate după diferite considerente, şi anume:

1) *După conţinutul operaţiunilor economice,* documentele se grupează în:

— documente de dispoziţie şi execuţie;
— documente combinate (mixte);
— documente contabile.

a) *Documentele de dispoziţie şi execuţie* conţin dispoziţia dată pentru efectuarea unei operaţiuni economice sau financiare, şi din această grupă cele mai reprezentative sunt:

— *Comanda,* în baza căreia furnizorul va livra bunurile sale cumpărătorului (instituţiei) care a emis comanda de aprovizionare;

— *Dispoziţia de plată,* prin care instituţia dă dispoziţie Băncii Naţionale să-i achite obligaţia de plată faţă de furnizori;

— *Cecul în numerar,* prin care banca va elibera numerarul necesar plăţilor prin casierul său;

b) *Documentele combinate* se referă la ordinul pentru executarea unei operaţiuni economice precum şi la confirmarea operaţiunii înscrise în document.

— *Bonul de consum,* prin care se dă dispoziţie gestionarului magaziei de materiale să elibereze o anumită cantitate de materiale din magazie şi în acelaşi document să confirme cantitatea eliberată pentru consum cuprinzând şi semnăturile celor care participă la eliberarea şi primirea materialelor respective;

— *Dispoziţia de livrare* se referă la ordinul dat către depozitul de produse finite pentru eliberarea unor produse şi la specificarea şi confirmarea cantităţii eliberate;

— *Bonul de lucru* prin care se dă dispoziţie pentru executarea unor lucrări, iar după executarea acestora se consemnează executarea lucrării şi salariul cuvenit executantului acesteia etc.

c) *Documentele contabile* sunt acele documente care se întocmesc în cadrul serviciului (compartimentului) contabilitate. Aceste documente se grupează în:

— *documente de înregistrare,* de exemplu *Nota de Contabilitate,* prin care se înregistrează o anumită operaţiune contabilă care nu are la bază alt document justificativ;

Scanned with OKEN Scanner

— *documente centralizatoare* sunt acele documente prin care se însumează mai multe documente de același fel în vederea înregistrării în contabilitate.

De exemplu: Centralizatorul consumului de materiale, Centralizatorul consumului zilnic de alimente la cantina instituției etc.;

— *documente de calculație,* adică documente folosite în contabilitate pentru calcularea anumitor cheltuieli, în vederea determinării costului producției finite. De exemplu: *Fișa contului sintetic, Fișe de cont pentru operațiuni diverse* etc.;

— *documente de generalizare și de raportare* contabilă sunt documente care se întocmesc periodic pe baza informațiilor culese din contabilitate și care prezintă, în mod generalizat la un moment dat, situația economică și financiară a instituției. De exemplu: *Jurnalul Cartea Mare, Bilanțul contabil.*

2) *După circuitul documentelor,* documentele pot fi:

— documente cu circuit închis (interne);

— documente cu circuit deschis (externe) primite și emise.

a) *Documente cu circuit închis* (interne) sunt acele documente care se întocmesc în perimetrul instituției și care circulă între compartimentele sale, din momentul emiterii și până la clasarea (arhivarea) lor. Acestea sunt:

— *Bonul de consum;*

— *Fișa limită de consum;*

— *Fișa de pontaj;*

— *Fișa colectivă de prezență* etc.

b) *Documente cu circuit deschis* (externe) sunt acele documente care se emit de către o instituție și care sunt destinate altei instituții, sau acele documente care intră în perimetrul instituției din afara sa, pentru consemnarea operațiunilor economice și care intră și ies din perimetrul instituției. Acestea pot fi:

— *Aviz de expediție;*

— *Factura;*

— *Comanda* etc.

Documentele externe emise și cele primite sunt considerate documente justificative în măsura în care documentul emis și cel primit este primul exemplar al documentului respectiv (originalul). Copiile documentelor externe rămân la emitent pentru justificarea operațiunilor economice înregistrate.

3) *După modul de întocmire* se clasifică în:

a) *documente primare,* adică acele documente în care se consemnează pentru prima dată efectuarea unei operațiuni economice și pot fi:

— *Proces-verbal* de recepție și constatare de diferențe;

— *Bonul de consum material* etc.;

b) *documente centralizatoare* sunt acele documente care se întocmesc pentru consemnarea mai multor documente primare, un exemplu fiind:

— *Centralizatorul consumului de materiale* etc.

4) *După modul de folosire, corectare, verificare și păstrare* sunt:

— documente cu regim special;

— documente fără regim special.

a) *Documente cu regim special* sunt cele tipărite, completate, folosite și păstrate conform unor dispoziții speciale și poartă imprimat indicativul „*Cu regim special*". Documentele sunt înseriate, numerotate de tipografie

Scanned with OKEN Scanner

sau în cadrul unității care le folosește și trebuie ținute în evidența ei și justificate ca formulare, atât cele folosite cât și cele nefolosite. Acestea sunt:

— *chitanța;*

— *factura.*

b) *Documente fără regim special* pot fi tipizate sau netipizate și se deosebesc de cele cu regim special prin aceea că nu sunt folosite și nu trebuie justificate formular cu formular, atunci când nu sunt completate. Ele se întocmesc prin respectarea normelor generale cu privire la întocmirea și circuitul documentelor, un exemplu fiind:

— *Nota contabilă.*

Întocmirea, verificarea, corectarea și păstrarea (arhivarea) documentelor.

Documentele *se întocmesc* în conformitate cu normele metodologice în vigoare, elaborate de Ministerul Finanțelor, care reglementează și circuitul acestora.

O importanță deosebită pentru reducerea timpului de emitere și înregistrare o are stabilirea unui *„Circuit al documentelor"*, care se realizează prin întocmirea unui grafic pentru circuitul documentelor. Acest grafic trebuie să asigure o circulație operativă a documentelor, o rezolvare cât mai exactă a operațiilor economice consemnate în documente.

1) *Verificarea documentelor* cuprinde *verificarea formei, verificarea calculelor și verificarea de fond.*

a) *Verificarea formei documentului* se face cu scopul de a se constata dacă s-a folosit documentul corespunzător. Verificarea și corectarea se fac de către persoana respectivă, de șeful de compartiment și apoi se verifică în bancă de către inspectorii băncii, dacă operațiunile economice au fost consemnate în document și dacă s-au respectat dispozițiile legale cu privire la întocmirea lui, dacă au fost întocmite toate exemplarele, dacă sunt completate clar, citeț și dacă conțin semnăturile persoanelor competente (în drept).

b) *Verificarea calculelor sau verificare autentică* se face cu scopul de a se constata dacă sunt greșeli la scrierea sumelor și efectuarea calculelor. Dacă se constată greșeli se refac calculele cuprinse în document.

c) *Verificarea de fond* este cea mai completă și mai complexă verificare deoarece prin ea se urmărește dacă s-au respectat dispozițiile legale privind operațiunea economică înregistrată în document, se verifică realitatea, necesitatea și oportunitatea operației economice.

Toate aspectele ce privesc verificarea documentelor sunt urmărite de organele speciale de control și anume: instituția bancară, Garda Financiară, Curtea de Conturi etc.

2) *Corectarea documentelor.* Erorile de înregistrare constatate cu ocazia verificării documentelor se pot corecta numai conform dispozițiilor legale elaborate în acest sens. Corectarea erorilor prin radiere sau ștergere nu este permisă. Pentru corectarea erorilor constatate se procedează astfel:

— dacă eroarea s-a constatat înainte de a se prezenta documentul la control, corectarea se va face prin tăierea cu o linie a sumei sau a cuvântului greșit, în așa fel încât, să se poată vedea ce s-a greșit. Se scrie apoi corect deasupra corecturii la stânga sau la dreapta, se menționează data, și se semnează de persoana care a întocmit documentul și a făcut corectarea;

Scanned with OKEN Scanner

— dacă eroarea s-a constatat după ce documentul a fost vizat pentru control, corectarea se face așa cum s-a arătat mai sus și se prezintă din nou contabilului șef al unității pentru ca acesta să facă mențiunea că documentul corectat este vizat.

Dispozițiile legale în vigoare cu privire la corectarea documentelor interzic corectarea documentelor care privesc operații bănești în numerar sau prin bancă și a documentelor care au stat la baza înregistrării în contabilitate. În acest caz documentul întocmit greșit se anulează și se întocmește un alt document corect, iar cel eronat nu se distruge, rămâne în carnetele respective (chitanțiere, carnete de cecuri cu numerar etc.).

3) *Păstrarea (arhivarea) documentelor.* Datorită importanței lor, documentele se păstrează o perioadă mai mică sau mai îndelungată de timp, conform termenelor stabilite de lege, în funcție de importanța și conținutul documentelor. Păstrarea are loc în compartimente distincte numite *arhive*. Spațiul destinat arhivei trebuie să aibă asigurate toate condițiile de siguranță împotriva focului, umezelii, rozătoarelor. Arhivele trebuie să dispună de toate instalațiile necesare creării unui microclimat astfel încât să satisfacă buna păstrare a documentelor.

Evidența documentelor predate arhivei se ține în *Registrul de arhivă* în care se fac mențiuni cu privire la primirea, păstrarea și eliberarea documentelor. Arhiva din punct de vedere organizatoric face parte din sfera de activitate a contabilului șef al instituției.

REGISTRE DE CONTABILITATE

În condițiile contabilității moderne înțelesul termenului de *„registru"* trebuie să fie altul decât acela cotidian, ce ne duce cu gândul la un „catastif". El este un document de generalizare a evidenței operative contabile și statistice cuprinzând un volum mare de informații ce caracterizează activitatea instituției. Registrele contabile însumează informații de pe mai multe documente cu caracteristici comune fiind totodată un furnizor de informații sintetice din domeniul economico-financiar.

Registrele contabile, ca și celelalte documente contabile, se întocmesc pe formularele tipizate comune privind activitatea financiară și contabilă, potrivit normelor prevăzute la art. 3 din Legea Contabilității nr. 82/1991.

Registrele de contabilitate sunt documente contabile obligatorii, în care unitățile patrimoniale înregistrează periodic, cronologic și sistematic, operațiile economico-financiare consemnate în documente justificative.

Registrele de contabilitate pot fi admise ca probă în litigiile unităților patrimoniale. Totodată, absența registrelor contabile sau neținerea regulată a acestora lipsesc unitățile patrimoniale de mijloacele de probă în relațiile cu organele fiscale și dau posibilitatea acestora din urmă de a stabili obligațiile față de bugetul statului, fără a ține seama de datele din contabilitate.

Registrele de contabilitate se pot prezenta sub formă de registre legate sau foi volante, listinguri informatice, legate sub formă de registre.

Principalele registre care se folosesc în contabilitate sunt: *Registrul-Jurnal* (cod. 14-1-1), *Registrul-inventar* (cod 14-1-2) și *Registrul Cartea Mare* (cod 14-1-3). Registrul-jurnal și Registrul-inventar au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, șnuruiesc și parafează înainte de depunere la organele fiscale pentru înregistrare.

Scanned with OKEN Scanner

Registrul-jurnal este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează zilnic în mod cronologic, operaţiune cu operaţiune, fără spaţii libere şi fără ştersături, toate mişcările patrimoniului unităţii.

Registrul-jurnal se poate prezenta sub forma unui registru-jurnal general, iar instituţiile cu volum mare de operaţiuni economice pot utiliza pentru detaliere registru-jurnal auxiliar pentru:

— operaţiile de casă şi bancă;
— decontările cu furnizorii;
— situaţia încasării-achitării facturilor;
— situaţia avansurilor spre decontare.

Orice înregistrare în Registrul-jurnal trebuie să cuprindă informaţii cu privire la:

— felul, numărul şi data documentului justificativ;
— sumele corespunzătoare operaţiilor efectuate;
— explicaţii privind operaţiile respective şi conturile debitoare şi creditoare în care s-au înregistrat.

Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu, în care se înregistrează grupat toate elementele patrimoniale inventariate de unităţile patrimoniale potrivit normelor legale. La sfârşitul fiecărui an, în acest registru se înscriu, într-o formă sintetică recapitulativă, elementele de inventar după natura lor, suficient de detaliate pentru a putea justifica conţinutul fiecăruia dintre posturile bilanţului contabil.

Registrul *Cartea mare*, este un document contabil de sinteză şi sistematizare şi conţine:

— simbolul contului debitor al conturilor creditoare corespondente;
— rulajul debitor şi creditor;
— soldul contului pentru fiecare lună a anului curent.

Registrul „Cartea mare“ conţine câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de unitate.

Registrele se păstrează în unitate timp de zece ani, de la data încheierii exerciţiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere, trebuie reconstituite în termen de maximum 30 zile de la constatare.

În condiţiile folosirii sistemelor de prelucrare computerizată a datelor, informaţiile înregistrate în registrele de contabilitate se păstrează cu ajutorul suporţilor tehnici de date (diskete, CD-ROM-uri, hard-diskuri etc.).

Felurile registrelor contabile, destinaţia lor şi modul de utilizare a impus necesitatea grupării lor după mai multe criterii, şi anume:

a) după forma lor exterioară se disting:

— *Registre legate*, care sunt folosite mai mult în evidenţa operativă şi în mai mică măsură în evidenţa contabilă. Folosirea registrelor legate prezintă unele inconveniente în modul de completare şi prelucrare automată a datelor financiar-contabile;

— *Registre cu foi fixe* sau foi volante.

b) după destinaţia lor sunt:

— *Registre de evidenţă operativă* servesc pentru înregistrarea operaţiunilor economice sau a faptelor, la locul şi în momentul în care ele se produc şi care se exprimă de obicei în unităţi naturale. Astfel de registre sunt: *registrul corespondenţei de intrare şi ieşire, condica de prezenţă, registrul numerelor de inventar* (pentru mijloace fixe), *registrul de casă* etc.;

Scanned with OKEN Scanner

— *Registre de evidenţă contabilă,* care servesc pentru înregistrarea operaţiunilor economice pe baza documentelor justificative, exprimate valoric, iar uneori cantitativ. Registrele contabile sunt: *jurnalul, cartea mare şi maestru-şah.*

c) după ordinea înregistrărilor, registrele contabile pot fi:

— *Registre de evidenţă cronologică,* care se completează zilnic, operaţiunile economice fiind grupate şi înregistrate după ordinea în care au avut loc. Dintre aceste registre fac parte: *jurnalul* în forma sa clasică, *jurnalul de înregistrare* sau *fişa rulajelor,* care este una din variantele moderne, şi alte registre.

— *Registre de evidenţă sistematică* (sintetică şi analitică), care sunt folosite pentru înregistrarea operaţiunilor economice grupate pe conturi sintetice şi conturi analitice (contabilitatea sintetică şi contabilitatea analitică). Astfel de registre sunt: *cartea mare* sau *maestru-şah.* Variantele actuale ale acestora sunt: *fişa sintetică şah, fişa pentru operaţiuni diverse* şi *fişa de cont analitic pentru valori materiale,* ultimele două fiind folosite pentru evidenţa analitică.

d) după importanţa lor se împart în:

— *Registre obligatorii,* care sunt impuse tuturor unităţilor patrimoniale indiferent de activitatea pe care o desfăşoară prin dispoziţiile legale în vigoare şi sunt: *registrul jurnal, cartea mare,* în diferite variante specifice formei de înregistrare practicată; *registrul inventar*;

— *Registre facultative,* care sunt folosite mai puţin, de exemplu în cadrul ministerelor, departamentelor şi sunt create să stabilească unele aspecte specifice ale muncii de evidenţă dintr-o anumită ramură de activitate economică.

DOCUMENTE ŞI REGISTRE DE EVIDENŢĂ FINANCIAR-CONTABILE SPECIFICE INSTITUŢIILOR PUBLICE

Instituţiile publice, pe lângă documentele şi registrele de evidenţă financiar-contabile obişnuite întâlnite în unităţile economice folosesc documente şi registre specifice activităţii de derulare a exerciţiului bugetar şi stau la baza înregistrărilor în contabilitate, astfel:

1) **la instituţiile de învăţământ,** care desfăşoară activităţi autofinanţate (cantine pentru elevi sau studenţi, ateliere-şcoală, micromagazine, laboratoare de cofetărie-patiserie etc.), folosesc documentele:

— bugetul de venituri şi cheltuieli;
— cererea de deschidere a creditelor bugetare;
— dispoziţia bugetară etc.
— lista consumului zilnic de alimente;
— tabele nominale cu elevii sau studenţii care au plătit costul hranei;

a) *Bugetul de venituri şi cheltuieli* se întocmeşte de către compartimentul financiar-contabil din cadrul instituţiei de învăţământ preuniversitar şi cuprinde informaţii de fundamentare a creditelor solicitate şi anume: indicatorii de fundamentare (cheltuieli învăţământ — cheltuieli curente, cheltuieli de personal, cheltuieli materiale, burse, cheltuieli de capital — reparaţii curente, reparaţii capitale, cheltuieli cu investiţiile precum şi sumele propuse). După întocmire, se trimite ordonatorului de credite pentru avizare. După avizare se remite instituţiei care l-a întocmit. Se semnează de conducătorul instituţiei şi contabilul şef.

Scanned with OKEN Scanner

b) *Cererea de deschidere a creditelor* este o adresă scrisă către Trezoreria din localitatea unde instituţia are deschise conturile, prin care se solicită deschiderea creditelor, se semnează de conducătorul unităţii şi contabilul şef.

c) *Dispoziţia Bugetară* este documentul folosit de toate instituţiile finanţate din bugetul public naţional şi bugetele locale prin care se fac cunoscute creditele bugetare aprobate. Se întocmeşte de către ordonatorul de credite (Inspectoratul Şcolar, de exemplu) în folosul beneficiarului de credite şi cuprinde informaţiile:

— banca plătitorului;
— beneficiarul creditelor bancare;
— suma alocată în cifre şi litere. Se semnează de ordonatorul de credite şi contabilul şef, banca plătitorului şi banca beneficiarului.

d) *Lista zilnică de alimente* stă la baza eliberării alimentelor din magazie, se întocmeşte de magazioner pe baza *reţetarului* şi este verificată de contabilul şef. Cuprinde informaţii cu privire la:

— efectivul de elevi sau studenţi care servesc masa la cantină;
— alocaţia de hrană;
— numărul de mese servite;
— denumirea alimentelor;
— cantitatea şi preţul unitar;
— valoarea alimentelor consumate zilnic.

e) Tabelul nominal se întocmeşte bilunar de către compartimentul contabilitate şi cuprinde informaţiile:

— număr elevi sau studenţi care au servit masa;
— numărul de chitanţă;
— costul cantinei.

2) **la instituţiile sanitare** se întocmeşte zilnic în trei exemplare *Condica de Prescripţii la Aparat* de către farmacia spitalului pentru eliberarea de la magazie a medicamentelor şi materialelor sanitare pe baza prescripţiei medicului. Cuprinde informaţiile:

— unitatea sanitară;
— data;
— denumirea medicamentelor;
— cantitatea;
— preţul şi valoarea. Se semnează de medicul de gardă, de persoana care eliberează medicamentele şi de persoana care distribuie medicamentele la pacienţii spitalului.

3) **la Trezoreria Finanţelor Publice** se întocmesc documentele specifice:

— jurnalul de înregistrare a operaţiunilor;
— jurnalul sinteză a operaţiunilor;
— jurnalul de casă privind operaţiunile;
— execuţia cuantumului trezoreriei;
— cerere de deschidere de cont;
— fişa specimenelor de semnătură;
— nota de justificare. Aceste documente, cu excepţia Cererii de deschidere de cont şi Fişa specimenelor de semnătură se întocmesc zilnic de compartimentul financiar-contabil din cadrul Trezoreriei.

a) *Jurnalul de înregistrare* are câte un număr de ordine şi se întocmeşte atât pentru *debitul* cât şi pentru *creditul* conturilor pentru care

Scanned with OKEN Scanner

se deschide, în cazul nostru contul 231 „Cheltuielile bugetului de stat". Jurnalul conţine informaţiile:

— număr rând;
— numărul şi data documentului;
— tipul de document;
— rulajul debitor;
— conturile corespondente;
— sumele înregistrate în conturile corespondente respective. Este semnat de şeful contabil;

b) *Jurnalul sinteză* a operaţiunilor în ziua: . . . . ., conţine informaţiile:

— operaţiile curente înregistrate la data . . . . . ;
— numărul jurnalului de înregistrare;
— conturile debitoare şi creditoare;
— suma.

În acest jurnal se evidenţiază numai operaţiunile curente. Este semnat de şeful compartimentului, persoana care l-a întocmit, şeful contabil care îl primeşte şi îl verifică.

c) *Jurnalul de casă,* privind operaţiunile din ziua: . . . . . la casierie; se întocmesc operaţiunile specifice de încasări, de plăţi, de tezaur de către casier şi cuprinde informaţiile:

— numărul curent;
— numărul document;
— numărul de cont;
— explicaţii;
— încasări;
— plăţi;
— sold şi totalul zilei. Este vizat de şeful serviciului casierie-tezaur, persoana care l-a întocmit şi persoana care l-a primit.

d) *Execuţia cuantumului trezoreriei* se întocmeşte zilnic de compartimentul contabilitate şi stă la baza elaborării bilanţului contabil al trezoreriei şi conţine informaţii cu privire la indicatorii de execuţie a Contului trezoreriei şi sumele consumate în plus sau minus faţă de nivelurile stabilite. Este semnat de contabilul şef şi directorul trezoreriei.

e) *Cererea de deschidere de cont* se înmânează instituţiei sau agenţilor economici care doresc să îşi deschidă conturi la Trezorerie. După completarea ei, cererea se înapoiază trezoreriei şi apoi urmează deschiderea conturilor. Cuprinde informaţii cu privire la:

— antetul persoanei fizice sau juridice care solicită deschiderea contului;
— numărul de cont atribuit;
— actul de funcţionare a solicitantului;
— decizia de numire a conducătorului instituţiei;
— fişa de specimene de semnătură etc. Este vizat şi aprobat de directorul trezoreriei şi serviciul contabilitate, ordonatorul de credite şi contabilul şef.

f) *Fişa specimenelor de semnătură* este documentul care se ridică de la trezorerie, se completează cu informaţiile necesare cu privire la persoanele cu drept de specimen de semnătură, după care se depune la trezorerie. Se completează în două exemplare, unul rămânând la solicitant şi unul la trezorerie.

Scanned with OKEN Scanner

g) *Nota de justificare privind rezerva de sume în carnetele de CEC cu limită de sumă* se înmânează de trezorerie instituției prin delegatul său și conține informații cu privire la:

— suma în lei a cecurilor emise;

— plățile efectuate cu cecuri din carnete CEC cu limită de sumă și justificate cu natura cheltuielilor;

— soldul existent și eventual necesarul suplimentării valorii carnetelor de cecuri cu limită de sumă. Este semnat de ordonatorul de credite și contabilul șef al trezoreriei.

4) **la Tribunalul Județean,** ca instituție judecătorească și datorită activității specifice desfășurate, cheltuielile sunt ocazionate cu judecarea proceselor pe rol (cheltuieli de procedură), înregistrarea cheltuielilor cu corespondența respectivă are loc în *Borderoul de expediție a corespondenței.*

Documentul se întocmește zilnic de contabilitate și cuprinde informațiile:

— numărul oficial al trimiterii;
— numărul de recomandată;
— adresa destinatarului;
— destinația;
— greutatea și taxa;
— total plicuri expediate;
— suma totală. Este semnat de predătorul trimiterii la poștă și salariatul poștei prin care se expediază.

5) **la Primăriile Comunale** se întocmesc documente specifice contabilității în partidă simplă și anume:

— bugetul de venituri și cheltuieli (pe anul ...);
— nota de fundamentare a necesarului de credite;
— cererea de deschidere de credite din bugetul local către Trezorerie;
— situația centralizată a evidențelor fiscale lunare;
— contul de debite-încasări;
— centralizator al suprasolvirilor de fonduri;
— lista de rămășiță;
— centralizatorul sumelor rămase neîncasate;
— matricola privind stabilirea pe anul ... a impozitului pe venitul agricol;
— situația centralizatoare matricolă;
— matricola pentru stabilirea impozitului agricol și pe clădiri la gospodăriile populației;
— planul de venituri și cheltuieli pentru autofinanțare;
— denumirea venitului;
— partida de cheltuieli pentru activități autofinanțate;
— capitolul și subcapitolul de cheltuieli bugetare;
— registrul rol unic;
— borderoul desfășurător al încasărilor;
— chitanță pentru impozite și taxe;
— borderoul de debit — scăderi etc.

6) **la instituțiile de Cultură și Artă** (Opera Română), se întocmesc documente specifice ca: *Situația privind detalierea cheltuielilor*, care cuprind indicatorii finanțați din bugetul public național și din veniturile proprii obținute; *Situația privind pierderile anuale și trimestriale, plă-*

Scanned with OKEN Scanner

tile efective și cheltuielile efective; Devizul pentru cheltuieli, întocmit numai în cazul pregătirii spectacolelor în premieră de către regizorul spectacolului și cuprinde cheltuielile totale și materialele necesare pentru realizarea decorurilor și montării spectacolelor; *Ordinul de lucru,* în care se înregistrează informații cu privire la confecționarea costumelor și alte decoruri, precum și alte informații cu privire la costul obiectelor confecționate; *Chitanța de creditare,* întocmită de distribuitorii de bilete pe credit; *Borderoul de încasări* conține informații privind: categoria locurilor vândute, prețurile unitare, numărul biletelor de vânzare și al celor vândute și prețul acestora, valoarea timbrului muzical etc.; *Situația spectacolelor,* în care se înregistrează: numărul spectacolelor care au avut loc, numărul biletelor vândute etc.

2.5.2. NORME METODOLOGICE DE ÎNTOCMIRE A REGISTRELOR DE CONTABILITATE PREVĂZUTE DE LEGEA 82/1991 ȘI H.G. 704/1993

Registrul-jurnal (format A_4) este tipărit pe o singură față, în 100 file. Servește ca document obligatoriu de înregistrare cronologică și sistematică a mișcării patrimoniului unității bugetare și ca probă în litigii. Se întocmește zilnic sau lunar, într-un singur exemplar după ce a fost numărat, șnuruit, certificat și parafat (tabel *8*).

Modelul grafic al Registrului-jurnal este redat în tabelul *8*.

Registrul-jurnal de încasări și plăți (format A_4) este tipărit pe o singură față în 100 file și servește ca document de înregistrare operativă a

Tabelul 8

(Unitatea) _____

Registrul-jurnal

Nr. pagina 1

Nr. crt.	DATA INREG.	DOCUMENTUL (fel) N.C. nr. 6 data 09.05.94	EXPLICAȚIA	SIMBOL CONTURI		SUME	
				D	C	D	C
1	09.05.94	Nota de contabilitate nr. 6	Raport: Încasat și depus la casierie C.N. produselor alimentare la micromagazin.	13 120	225 13	67 500 67 500	67 500 67 500
2	09.05.94	Nota de contabilitate nr. 7	Transferat alimente de la cantină la micromagazin.	600.03 micromagaz.	600.03 cantină	51 368	51 368
3	09.05.94	Nota de contabilitate nr. 8	Prelucrat alimente pentru gogoși De reportat:	225	% 600.03M 520M	67 500	51 368 16 132

Întocmit, Verificat,

Scanned with OKEN Scanner

încasărilor și plăților. Se întocmește într-un singur exemplar, folosindu-se la înregistrarea operațiunilor efectuate pe baza actelor justificative, zilnic, distinct, pe fiecare operațiune în parte, fără a se lăsa rânduri libere.

Modelul grafic al Registrului-jurnal de încasări și plăți este redat în tabelul *9*.

Registrul-inventar (format A_4), netipărit, este registru cu 100 file sau foi volante și servește ca document contabil obligatoriu de înregistrare anuală și de grupare a rezultatelor inventarierii patrimoniului, ce poate constitui probă în justiție. Registrul inventar se întocmește într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat și parafat. Se întocmește la sfârșitul anului fără ștersături și fără spații libere, pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere și procesele verbale de inventariere, prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi.

Registrul-inventar se numerotează și se șnuruiește, se parafează de către organul fiscal teritorial la începerea activității, la încetarea activității unității patrimoniale, precum și în cazul terminării (completării) tuturor filelor din acesta și deschiderii unui registru nou. Registrul-inventar nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă. Registrul-inventar se arhivează de către unitatea patrimonială, care este obligată să-l păstreze împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

Modelul grafic al Registrului-inventar este redat în tabelul *10*.

Jurnalul Cartea Mare, este de format A_3, tipărit pe ambele fețe, în foi volante și servește la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor pe conturi sintetice, la verificarea înregistrărilor contabile efectuate, la furnizarea de informații pentru efectuarea de analize economice și financiare a unității patrimoniale, precum și la întocmirea bilanțului contabil. Se întocmește la sfârșitul lunii, în cadrul compartimentului financiar-contabil astfel:

— rulajul creditor se raportează din jurnalul contului respectiv, fără desfășurarea pe conturi corespondente;

Tabelul 9

(Unitatea)

Registrul-jurnal de încasări și plăți

Nr. pagina 1

Nr. crt.	DATA	DOCUMENTUL (felul) Chitanță nr. 13	FELUL OPERAȚIUNII (Explicația)	ÎNCASĂRI	PLĂȚI
1.	09.05.94	Chitanța nr. 13	Report: Înregistrat încasarea costului cantinei, pe luna mai	685 029	
2.	09.05.94	Foaie de depunere	Depunerea numerarului încasat, la bancă, conform chitanței nr. 1500776		685 029
			De reportat:	685 029	685 029

Întocmit, Verificat,

Scanned with OKEN Scanner

(Unitatea)

Tabelul 10

Registrul-inventar
la data de 31 decembrie ——

Nr. pagina 6

Nr. crt.	Recapitulația elementelor patrimoniale inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoare	Cauzele diferenței
	Report:				
1.	Dulap vitrină confecționată din lemn	250 000	250 000	—	—
2.	Dulap vitrină schelet metalic	310 000	310 000	—	—
3.	Calculator electronic	2 000 000	1 500 000	500 000	lipsă imprimantă

Întocmit, Verificat,

— sumele cu care a fost debitat contul respectiv în diverse jurnale se repartizează din acele jurnale, obținându-se defalcarea rulajului debitor pe conturi corespondente;

— soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabilește în funcție de rulajele debitoare și creditoare ale contului respectiv ținându-se seama de soldul de la începutul anului (care se înscrie pe rândul destinat în acest scop).

Modelul grafic al jurnalului „Cartea-mare" este redat în tabelul *11*.

Jurnalul Cartea-mare (șah), este de format A_4, tipărit pe ambele fețe, în foi volante. Servește la ținerea contabilității sintetice a operațiunilor economice și financiare în unitățile care utilizează forma de înregistrare contabilă „Maestru-șah", la întocmirea balanței de verificare a conturilor sintetice, precum și la furnizarea de informații pentru analiza economică și financiară.

Se întocmește într-un singur exemplar în cadrul compartimentului financiar-contabil, lunar, separat pentru debitul și separat pentru creditul fiecărui cont sintetic. Se completează pe baza documentelor justificative, cumulative (centralizatoare) și notelor contabile.

În cazul când la unele conturi corespondente intervin mai multe conturi decât numărul conturilor pe care le cuprinde fișa, se deschide o fișă anexă cu același simbol de cont, pe care se va continua înscrierea conturilor corespondente. În fișa anexă nu se trece suma din coloana principală, aceasta figurând în coloana „Suma" a fiecărei fișe.

La începutul anului, la deschiderea fișelor, pe primul rând al coloanei „Suma", se înregistrează soldul inițial, pe baza balanței conturilor sintetice, încheiată la finele anului precedent. Soldul înscris în fișă se barează și apoi se efectuează înregistrarea operațiunilor lunii ianuarie. La sfârșitul lunii se evidențiază pe verticală sumele pe conturi corespondente și se barează. Totalul sumelor din coloanele „Conturi corespondente" adunate pe orizontală trebuie să fie egal cu totalul sumelor din coloana „Suma" adunate pe verticală.

Modelul grafic al Jurnalului „Cartea-mare" (șah) este redat în tabelul *12*.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 11

(Unitatea) **Carlea-Mare**

CONTUL 13 „*CASA*"

Lunile	Conturi corespondente creditoare									Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
	Cont 510 Jurnal	Cont 700 Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	Cont ..... Jurnal	La 1 ianuarie 1995		debitor	creditor
Ianuarie	100 000	3 000 000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	3 100 000	—
Februarie	300 000	2 500 000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	2 800 000
Martie	200 000	1 000 000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	1 200 000	—
TOTAL tr. I	600 000	6 500 000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	4 300 000	2 800 000
Aprilie													
Mai													
Iunie													
TOTAL tr. I+II													
Iulie													
August													
Septembrie													
TOTAL tr. I+II+III													
Octombrie													
Noiembrie													
Decembrie													
TOTAL gen. (I—IV)													

Întocmit,

Verificat,

Scanned with OKEN Scanner

Informațiile înregistrate în documentele și registrele contabile sunt preluate și înregistrate în *conturi* deschise la începutul exercițiului financiar, pe baza bilanțului contabil întocmit. Pentru începutul unei noi execuții bugetare, informațiile din bilanț devin informații inițiale, iar bilanțul devine bilanț inițial.

Evidența curentă se realizează prin conturi, care reflectă calcule contabile distincte, legate unele de altele prin bilanț. Rezultă că evidența curentă se realizează nu pe calea alcătuirii unor bilanțuri succesive, ci prin înregistrări în conturi deschise pentru fiecare element patrimonial, conturi care sunt destinate a oglindi mișcările obiectului de evidență contabilă pentru care este deschis. Mișcările se produc în două direcții, ca sporire (+) și ca micșorare (—). De aceea este necesar a se înregistra în fiecare cont pe de o parte, sporirile, și pe de altă parte, reducerile.

Înregistrarea operațiunilor economice în conturi se face în ordine cronologică și sistematică pe baza documentelor justificative, pentru a asigura realitatea înregistrărilor. Toate elementele patrimoniale se înregistrează în conturi, în etaloane naturale și valorice, pentru a permite centralizarea datelor, precum și închiderea exercițiului financiar.

În concluzie, *contul este un mijloc de evidență de formă specială, în care se reflectă în expresie valorică și uneori și cantitativă existențele de mijloace, procese și surse economice și modificările succesive ce au loc în cursul unei perioade de gestiune.*

Tabelul 12

CARTEA MARE (Ș A H)
Denumirea contului
220 — *„DEBITORI"*

Simbol cont	Debit	Pagina
220	Credit	1

Nr. din registrul-jurnal	Data oper. 1995	Suma	Conturi corespondente											
			13	600										
	10 sept.	10 000	5 000	5 000										

Scanned with OKEN Scanner

Modelul clasic al contului este forma literei „T“ și este format din mai multe elemente care asigură exprimarea clară și completă a mijloacelor, proceselor și surselor economice. Aceste elemente componente sunt:

— *Simbolul contului*, care este format din două sau trei caractere în sistemul zecimal exprimând clasa, contul sintetic de gradul I și contul sintetic de gradul II;

— *Titlul contului* trebuie să cuprindă cât mai clar denumirea elementului patrimonial a cărui evidență o ține. Astfel, pentru materiale, contul „*Materiale*“, pentru mijloace fixe, contul „*Mijloace fixe*“, pentru mijloace bănești la bancă, contul „*Disponibilul instituției la bancă*“, pentru obligațiile de plată datorate furnizorilor, contul „*Furnizori*“ etc.;

— *Debitul și creditul contului* sunt două elemente principale ale contului, în care se înregistrează cele două sensuri de modificări, pozitive sau negative, pe care le poate suferi elementul patrimonial.

În mod convențional partea stângă a contului se numește *debit*, iar partea dreaptă se numește *credit*. A debita un cont înseamnă a înregistra o sumă în debitul său, iar a credita un cont înseamnă a înregistra o sumă în creditul său. Cele două părți ale contului, *debit* și *credit*, nu îndeplinesc funcții identice în cazul tuturor conturilor. Folosirea lor este influențată de conținutul economic al contului. De exemplu, în cazul contului „*Materiale*“, creșterile se înscriu în debit, iar micșorările în credit, pe când în cazul contului „*Furnizori*“, creșterile se înscriu în credit și micșorările se înscriu în debit.

— *Soldul inițial al contului (S.I.)* reflectă existentul valoric de la începutul perioadei de gestiune a elementului patrimonial și poate fi sold inițial debitor sau creditor, în funcție de conținutul economic al operațiunii economice înregistrate. Conturile de activ au sold inițial debitor, iar cele de pasiv creditor;

— *Rulajul contului (R)* reprezintă totalitatea sumelor înregistrate într-un cont privind creșterile sau reducerile unui element patrimonial pe o perioadă de gestiune, ca urmare a operațiilor economice efectuate. Existența celor două părți ale contului presupune existența rulajului debitor și rulajului creditor al contului (RD și RC). La stabilirea totalului rulajului debitor și creditor nu se va lua în calcul soldul inițial (SI);

— *Totalul sumelor* presupune existența a total sume debitoare (TSD) și total sume creditoare (TSC). La stabilirea totalului sumelor debitoare și creditoare se ia în calcul și soldul inițial al contului (SI): ($TS=SI+R$);

— *Soldul final al contului* reprezintă la un moment dat existența elementului patrimonial exprimat valoric înregistrat în cont. Soldul final (SF) se determină pe baza datelor înregistrate în cont ca diferență între totalul sumelor mai mari și totalul sumelor mai mici. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare ca totalul sumelor creditoare, soldul final este debitor și se calculează după relația:

$$Sfd=TsD-TsC,$$

în care:

SfD reprezintă sold final debitor;
TsD — total sume debitoare;
TsC — total sume creditoare.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare, soldul final este creditor și se calculează prin relația:

$$SfC = TsC - TsD,$$

în care:

SfC reprezintă sold final creditor;
TsC — total sume creditoare;
TsD — total sume debitoare.

Soldurilor finale debitoare le corespund întotdeauna conturile de mijloace economice (conturile de activ), iar soldurile finale creditoare, le corespund întotdeauna conturile de pasiv. Conturile se consideră în funcție atât timp cât prezintă sold. Conturile soldate nu prezintă sold la finele unei perioade de gestiune și nu se întâlnesc în bilanțul contabil.

Soldurile finale ale conturilor se folosesc pentru completarea formularului de bilanț și se regăsesc sub forma elementelor de activ și de pasiv. După întocmirea bilanțului, toate conturile își încetează funcțiunea și se închid prin trecerea soldului final în partea opusă contului, adică în partea în care totalul sumelor este mai mic (fie la credit, fie la debit). Redeschiderea conturilor se face numai la începutul perioadei următoare, prin înscrierea soldurilor în acea parte a conturilor din care a provenit (la debit sau la credit).

Alte elemente ale contului (data, denumirea, numărul și explicația) completează cu informații suplimentare, soldurile și rulajele înscrise în cont.

— Exemplu: Contul „*Materiale*“ are elemente din tabelul *13*.
— Exemplu: Contul „*Furnizori*“ are elemente din tabelul *14*.

Tabelul 13

Contul „Materiale“

DEBIT — CREDIT

Nr. crt.	EXPLICAȚIE	SUME	EXPLICAȚIE	SUME	Nr. crt.
1.	Sold la 1 ianuarie 1995	5 000 000	(—) ieșiri ianuarie 1995	6 000 000	1.
2.	(+) intrări ianuarie 1995	3 000 000	(—) ieșiri februarie 1995	3 000 000	2.
3.	(+) intrări februarie 1995	2 500 000	(—) ieșiri martie 1995	4 000 000	3.
4.	(+) intrări martie 1995	4 000 000			
5.	Rulaj debitor la 31 martie 1995: lei	9 500 000	Rulaj creditor la 31 martie 1995: lei	13 000 000	4.
	Total sume debitoare la 31 martie 1995: lei . . . . (SI+RD): 5 000 000 + 9 500 000 = 14 500 000	14 500 000	Total sume creditoare la 31 martie 1995: lei . . . . SF = 14 500 000 — 13 000 000 = 1 500 000	13 000 000	5. 6.
			SFD:	1 500 000	7.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 14

Contul „Furnizori"

DEBIT — CREDIT

Nr. crt.	EXPLICAȚIE	SUME	EXPLICAȚIE	SUME	Nr. crt.
	(—) obligații achitate în luna ianuarie 1995	4 000 000	obligații de plată la: 01.01.1995	2 000 000	
	(—) obligații achitate în luna februarie 1995	3 000 000	(+) obligații create în luna ianuarie 1995: lei	3 000 000	
	(—) obligații achitate în luna martie 1995	2 000 000	(+) obligații create în februarie 1995: lei	2 500 000	
	Rulaj debitor la 31.03.1995: lei: . .	9 000 000	(+) obligații create în martie 1995: lei	4 000 000	
	Total sume debitoare la 31.03.1995: lei	9 000 000	Rulaj credit (R.C.) la 31.03.1995: lei	9 500 000	
	SfC = $\frac{11\,500\,000 - 9\,000\,000}{2\,500\,000}$ =		Total sume credit la 31.03.1995: lei	11 500 000	
	SFC: lei	2 500 000	(SI+RC): 2 000 000 + 9 500 000 = 11 500 000		

La data de 1 aprilie se vor deschide cele două conturi *„Materiale"* și *„Furnizori"*, iar soldurile lor se vor înregistra în debitul conturilor *„Materiale"* cu 1 500 000 lei și în creditul contului *„Furnizori"* cu 2 500 000 lei. În forma clasică, cele două conturi se prezintă astfel:

A

D	*„Materiale"*	C
SI. 01.04.94 = 1 500 000 =		

P

D	*„Furnizori"*	C
		SI. 01.04.94 = 2 500 000 =

2.6.1. REGULILE DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR. ETAPE DEMONSTRATIVE

În vederea determinării prin calcule contabile a regulilor de funcționare a conturilor, trebuie să se țină seama de următoarele etape:

— *legătura informațională între bilanțul inițial* și conturile din bilanț, care constă în întocmirea unui bilanț inițial la începutul unei perioade de gestiune;

— *deschiderea conturilor din bilanț* (pentru fiecare element patrimonial cuprins în bilanț se deschide câte un cont în formă clasică de „T");

Scanned with OKEN Scanner

— *transcrierea sumelor din bilanț în conturile deschise, sume ce devin solduri inițiale;*

— *stabilirea modificărilor succesive în activul și pasivul bilanțului inițial* ca urmare a influenței operațiilor economice ce au loc în cursul perioadei de gestiune (prin enunțare, analiză);

— *înregistrarea operațiunilor economice patrimoniale;*

— *închiderea conturilor, stabilirea rulajelor și soldurilor finale;*

— *extragerea și întocmirea unei noi situații patrimoniale sub formă de bilanț,* stabilirea legăturii informaționale între conturi și bilanț, prin deschiderea conturilor de activ și pasiv.

Activ înseamnă însuși existentul de mijloace fixe, circulante, bănești, aflate în patrimoniul instituției publice, așa cum ele sunt constituite și utilizate în procesele economice.

Pasivul cuprinde totalitatea surselor de formare a existentului exprimat în bani.

Egalitatea $A=P$ reflectă situația economică a instituției precum și raporturile acesteia cu partenerii săi.

Deci, principalele reguli de funcționare a conturilor sunt:

Regula 1. Conturile de activ încep să funcționeze prin debitare. În debit se înregistrează existentele preluate din bilanț ca sold inițial, la începutul perioadei de gestiune. Tot în debit se mai înregistrează creșterile sau intrările de mijloace economice ce au loc în cursul aceleiași perioade de gestiune (+). Conturile de activ se creditează pe măsură ce se consumă sau se micșorează mijloacele economice în cursul perioadei de gestiune (—). Conturile de activ prezintă sold final debitor și reflectă valoarea mijloacelor economice neconsumate la finele perioadei de gestiune (Sf).

Regula 2. Conturile de pasiv încep funcțiunea prin a se credita.

În credit se înregistrează existentele preluate din bilanț la începutul perioadei de gestiune ca sold inițial și se mai creditează cu sporirile, creșterile sau intrările de surse economice ce au loc în cursul aceleiași perioade de gestiune (+). Conturile de pasiv se debitează pe măsură ce sursele se consumă sau se diminuează în cursul aceleiași perioade de gestiune (—). Conturile de pasiv prezintă sold creditor și reflectă valoarea surselor neconsumate la finele perioadei de gestiune (SfC).

Un exemplu de bilanț inițial specific unei instituții de învățământ liceal se prezintă în tabelul *15*.

Reflectând situația mijloacelor economice la un moment dat, bilanțul scoate în evidență structura mijloacelor după felul sau gruparea lor, și indică importanța fiecărei grupe. Bilanțul este mijlocul de a prezenta la un moment dat situația instituției evaluată în bani, punându-se față în față mijloacele cu sursele. Ca formă grafică, bilanțul este un document contabil prin care se generalizează datele referitoare la mijloacele economice și la proveniența lor. Această generalizare permite o privire de ansamblu asupra situației instituției, a modului cum a fost finanțată și cum a cheltuit fondurile de la buget și reflectă legătura între plasarea mijloacelor economice și proveniența lor.

Pentru a demonstra legătura dintre bilanț și conturi — etapa principală care conduce la deducerea prin calcule contabile a regulilor de funcționare a conturilor — se pleacă de la bilanțul inițial care cuprinde informații cu privire la execuția bugetului pentru perioada expirată (31 decembrie a anului bugetar), și apoi deschiderea tuturor conturilor din bi-

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 15

INSTITUȚIA: Învățământ liceal
UNITATEA: Liceul Economic
ADRESA: Str. ———— *Nr.* —— *Localitatea* ———— *Județul* ———
TELEFON: ————
COD FISCAL: ————

BILANȚ,

Încheiat la ————

ACTIV — PASIV

MIJLOACE ECONOMICE INDICATORI		SUME		SURSELE MIJ. EC. (FONDURI) INDIC.	SUME
0	1	2	3	4	5
	Specificarea în expresie bănească a măririi mijloacelor economice folosite în activitatea instituției din patrimoniu			Specificarea în expresie bănească a măririi surselor de finanțare a activității instituției administrației publice de la bugetul statului și alte surse de finanțare	
I	*MIJLOACE DE LUCRU*		I	*FONDURI*	
	1. Mijloace fixe	200 000 000		1. Fondul mijloacelor fixe	200 000 000
	2. Terenuri			2. Fondul obiectelor de inventar	11 000 000
II	*MIJLOACE BĂNEȘTI*		II	*FINANȚAREA DE LA BUGET*	
	1. Bugetele instituției			1. Bugetele instituțiilor	
	2. Disponibil al instituției	25 000 000		2. Finanțarea instituțiilor	
	3. Disponibil din sume alocate de la buget			3. Finanțarea de la buget privind anul curent	
	4. Mijloace bănești și alte valori			4. Finanțarea din bugetul statului	
	— Casa	50 000		— prin unități bancare	
	— Carnete CEC cu			— prin trezorerie	
	— Alte valori			5. Finanțarea din credite externe guvernamentale	
	Alte valori				
	5. Decontări și debitori	2 950 000		6. Finanțarea din împrumuturi de la trezorerie	
	Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget			7. Finanțarea din venituri externe cu garanția statului	
	— Alte decontări			8. Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget	
	— Clienți				
	6. Cheltuieli				
	— Cheltuielile instituției de la buget				

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 15 (continuare)

ACTIV			PASIV		
0	1	2	3	4	5
	— Cheltuieli din sume alocate de Ministerul Finanţelor — Cheltuielile activităţilor autofinanţate — Cheltuieli din fonduri speciale — Cheltuieli din fonduri cu destinaţie specială — Cheltuieli din sume alocate de M.F./Legea 72/1992 — Cheltuieli din fondul special pentru învăţământ		III	*VENITURI* 1. Veniturile instituţiei 2. Veniturile activităţilor autofinanţate 3. Venituri anticipate 4. Venituri din anii precedenţi şi alte surse 5. Venituri de realizat	
III	*MATERIALE ŞI OBIECTE DE INVENTAR* 1. Materiale de întreţinere şi gospodărire 2. Materiale cu caracter funcţional 3. Materiale şi utilaje pentru investiţii 4. Materiale în prelucrare 5. Alte materiale 6. Medicamente şi materiale sanitare 7. Alimente şi furaje 8. Animale 9. Produse 10. Obiecte de inventar	10 000 000 7 000 000	IV	*DECONTĂRI, CREDITORI ŞI ALTE SURSE* 1. Decontări cu salariaţii 2. Decontări privind gospodărirea creditelor externe guvernamentale 3. Bursieri şi doctoranzi 4. Decontări cu bugetul statului 5. Decontări cu bugetul asigurărilor sociale 6. Decontări privind contribuţia la fondul de şomaj 7. Alte decontări 8. Creditori 9. Furnizori 10. Surse cu destinaţie specială — fonduri speciale alocate de M.F./06.12.92 — fonduri speciale — fonduri cu destinaţie specială — fonduri pentru sănătate — fonduri pentru învăţământ 11. Credite bugetare	 10 000 000 9 000 000 15 000 000
X	TOTAL ACTIV	245 000 000	X	TOTAL PASIV	245 000 000

Scanned with OKEN Scanner

lanţ, deschizând pentru fiecare element patrimonial de activ şi de pasiv câte un cont reprezentând litera „T".

Deschiderea conturilor cuprinse în bilanţul iniţial la data de 01.01.95 se prezintă astfel:

(A)

D	01 „*Mijloace fixe*"	C
Si. 200 000 000		

(A)

D	105 „*Disponibil al instituţiei*"	C
Si. 25 000 000		

(A)

D	13 „*Casa*"	C
Si. 50 000		

(P)

D	310 „*Fondul mijloacelor fixe*"	C
	Si. 200 000 000	

(P)

D	234 „*Furnizori*"	C
	Si. 9 000 000	

(A)

D	600 „*Materiale*"	C
Si. 10 000 000		

(A)

D	602 „*Obiecte de inventar*"	C
Si. 7 000 000		

(A)

D	220 „*Debitori*"	C
Si. 2 950 000		

(P)

D	311 „*Fondul obiectelor de inventar*"	C
	Si. 11 000 000	

(P)

D	231 „*Creditori*"	C
	Si. 10 000 000	

(P)

D	704 „*Credite bancare*"	C
	Si. 15 000 000	

2.6.2. STABILIREA MODIFICĂRILOR SUCCESIVE ÎN ACTIVUL ŞI PASIVUL BILANŢULUI INIŢIAL CA URMARE A INFLUENŢEI OPERAŢIILOR ECONOMICE CE AU LOC ÎN PERIOADA CURENTĂ

Pentru asigurarea obiectivelor economice, financiare şi sociale, instituţiile publice sunt finanţate de la bugetul statului şi efectuează cheltuieli diferite pentru buna funcţionare a instituţiei respective. Deci, la începerea activităţii, orice instituţie mică sau mare trebuie să aibă mijloace economice şi fonduri necesare începerii activităţii. În cursul desfăşurării activităţii instituţiei mijloacele şi fondurile se află într-o continuă mişcare, ele modificându-se mereu în desfăşurarea proceselor economice, iar în urma acestor modificări se modifică şi bilanţul iniţial. Contabilitatea reflectă mişcările de valori în următoarele manifestări:

— ca mişcări ale mijloacelor în compunerea şi utilizarea lor;

Scanned with OKEN Scanner

— ca mișcări ale surselor în ordinea lor de formare și destinația lor;
— sporirea sau apariția unor noi mijloace prin sporirea și apariția unor noi surse;
— reducerea sau micșorarea unor mijloace existente prin reducerea sau micșorarea unor surse existente.

Contabilitatea, ca formă a evidenței economice cunoaște și înregistrează operațiunile economice care influențează bilanțul inițial prin patru tipuri (feluri) de modificări, și anume:

— modificări prin sporirea (creșterea) ambelor părți ale bilanțului (în activ și pasiv), deci: $A+X=P+X$;

— modificări prin micșorarea (reducerea) ambelor părți ale bilanțului (în activ și pasiv), deci: $A-X=P-X$;

— modificări prin reduceri și sporiri numai în activul bilanțului, (pasivul rămânând neschimbat), adică $A-X+X=P$;

— modificări prin sporirea și reducerea în pasivul bilanțului, deci $A=P+X-X$.

Transpunerea sumelor din bilanț în conturile de activ și de pasiv se face prin deschiderea pentru fiecare element patrimonial din bilanț a contului respectiv și înregistrarea sumelor în debitul și creditul contului în funcție de conținutul economic al contului. Aceste sume devin solduri inițiale debitoare și creditoare, astfel realizându-se o nouă etapă în demonstrarea regulilor de funcționare a conturilor de activ și de pasiv.

2.6.3 DUBLA ÎNREGISTRARE ÎN CONTABILITATE A OPERAȚIUNILOR ECONOMICE. CORESPONDENȚA CONTURILOR, ANALIZA CONTABILĂ ȘI ARTICOLUL (FORMULA) CONTABIL

Contabilitatea trebuie să folosească întotdeauna cel puțin două conturi pentru înregistrarea unei operațiuni economice. Reflectarea concomitentă și în aceeași sumă a unei operațiuni economice în două conturi distincte, și anume în debitul unui cont și creditul altui cont, se cheamă *dublă înregistrare,* principiul de bază al contabilității duble.

Prin aplicarea principiului dublei înregistrări, elementele patrimoniale sunt reflectate sub dublul aspect al componenței materiale și al sursei de proveniență, ceea ce asigură menținerea permanentă a egalității între activul și pasivul bilanțului. Dubla înregistrare face posibilă verificarea exactității înregistrărilor în conturi, cu ajutorul balanțelor de verificare.

Înscrierea unei operațiuni economice în conturi potrivit principiului dublei înregistrări, determină o legătură reciprocă între aceste conturi, care se numește în contabilitate *corespondența conturilor.* Conturile între care se stabilește legătura logică sunt conturi corespondente. Contul care se debitează are drept corespondent un cont care se creditează și invers. Corespondența conturilor poate fi:

simplă dacă se realizează prin două conturi, adică un cont care se debitează și un alt cont care se creditează;

complexă, când un cont se debitează și cel puțin două conturi se creditează sau invers.

În practica contabilă, în conturile sintetice se obișnuiește a se înlocui explicația descriptivă a operațiunii înregistrate prin menționarea conturilor corespondente (explicație contabilă).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu privind corespondența simplă.

S-au recepționat materiale la prețul de facturare lei 100 000, conform facturii și a procesului-verbal de recepție și constatare de diferență. S-a acceptat plata facturii furnizorului din contul *„Disponibil al instituției la bancă“*.

Corespondența se stabilește între debitul contului *„Materiale“* și creditul contului *„Furnizori“* astfel:

D	*„Furnizori“*	C		D	*„Materiale“*	C
	100 000		=	100 000		

↑ Corespondența conturilor ↑

Pentru plata facturii furnizorului, corespondența se stabilește între creditul contului *„Disponibil al instituției“* și debitul contului *„Furnizori“*:

D	*„Disponibil al instituției“*	C		D	*„Furnizori“*	C
	100 000		=	100 000		

↑ Corespondența conturilor ↑

Viabilitatea corespondenței dintre conturi o dă semnul de egal (=) între conturile debitoare și creditoare în care s-a înregistrat operațiunea economică.

Exemplu privind corespondența compusă.

S-au înregistrat rețineri din salarii privind:

— impozitul pe salarii lei 300 000
— contribuția salariaților la pensia suplimentară (3%) lei 100 000
— contribuția la constituirea fondului de șomaj lei . . . 10 000

Corespondența se stabilește între debitul contului *„Decontări cu salariații“* și creditul conturilor *„Decontări cu bugetul statului“*, *„Decontări privind contribuția salariaților la pensia suplimentară“* și *„Decontări privind contribuția la constituirea fondului de șomaj“*, astfel:

D *„Decontări cu salariații“* C

410 000 ↑

D *„Decontări cu bugetul statului“* C

300 000 →

„Decontări privind contribuția salariaților la pensia
D *suplimentară“* C

100 000 →

„Decontări privind contribuția
D *salariaților la fondul de șomaj“* C

10 000 →

Scanned with OKEN Scanner

2.6.4. ANALIZA CONTABILĂ ŞI ARTICOLUL CONTABIL AL OPERAŢIUNILOR ECONOMICE

Analiza contabilă este o cercetare a operaţiunii economice supuse înregistrării pe baza documentelor justificative cu scopul stabilirii conturilor corespunzătoare şi a articolului contabil în care urmează să se înregistreze suma. Etapele analizei contabile a operaţiunii economice supusă înregistrării sunt următoarele:

— la ce se referă operaţiunea economică (aprovizionarea cu materiale, intrarea în funcţiune a unui mijloc fix, efectuarea de plăţi etc.);

— natura şi conţinutul economic al operaţiunii economice supuse înregistrării (ce conturi suferă modificări);

— sensul modificării (+ sau —);

— stabilirea conturilor în care se înregistrează operaţiunea economică (corespondenţa conturilor);

— pe care parte a conturilor se înscrie suma (debit sau credit);

— aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor;

— înregistrarea operaţiunii economice în articole contabile.

Articolul contabil sau formula contabilă este format din contul corespondent debitor, contul corespondent creditor, suma, documentul şi data operaţiunii economice. Contul corespondent debitor se înscrie în partea stângă a articolului contabil, iar contul corespondent creditor se înscrie în partea dreaptă a articolului contabil, precum şi o explicaţie sumară a operaţiunii economice. Explicaţia trebuie să cuprindă: la ce se referă operaţiunea economică, sensul sau semnul algebric al modificării elementelor patrimoniale înregistrate, suma în cifre, felul, numărul şi data documentului.

Articolul contabil este de mai multe feluri şi anume:

— *simplu* (un cont se creditează şi un altul se debitează);

— *compus* (un cont se debitează şi mai multe conturi se creditează sau un cont se creditează şi mai multe conturi se debitează);

— *de stornare* (se foloseşte pentru corectarea sau anularea unor înregistrări greşite).

Folosind exemplele anterioare exemplificăm analiza contabilă a operaţiunilor economice şi articolul (formula) contabil.

a) *Analiza contabilă privind articolul contabil simplu:*

— operaţiunea economică se referă la aprovizionarea cu materiale expediate de furnizori şi la plata facturii furnizorului;

— conturile care suferă modificări datorită aprovizionării cu materiale şi a plăţii facturii furnizorului sunt: *„Materiale“*, *„Furnizori“* şi *„Disponibil al instituţiei“*;

— sensul modificărilor: (+) *„Materiale“*, (+) *„Furnizori“*, (—) *„Disponibil al instituţiei“* şi (—) *„Furnizori“*;

— pe care parte a conturilor se înregistrează suma: pe debitul contului *„Materiale“* şi creditul contului *„Furnizori“* şi apoi pe creditul contului *„Disponibil al instituţiei“* şi debitul contului *„Furnizori“*;

— aplicând regulile de funcţionare a conturilor, conturile de activ se debitează cu creşteri de existent şi se creditează cu micşorări ale acestuia, iar conturile de pasiv se creditează cu creşteri de obligaţii de plată şi se debitează cu micşorări ale acestora;

Înregistrarea operaţiunii economice 1 în articole contabile, se prezintă în modelul 1.

Scanned with OKEN Scanner

		D	C
1	*„Materiale“* = *„Furnizori“*	100 000	100 000
2	*„Furnizori“* = *„Disponibil al instituției“*	100 000	100 000

Modelul 1. *Articolul contabil simplu.*

b) *Analiza contabilă privind articolul contabil compus pe credit:*

— operațiunea economică se referă la înregistrarea reținerilor din salarii privind impozitul pe salarii, contribuția salariaților la pensia suplimentară și contribuția salariaților la constituirea fondului de șomaj;

— conturile care suferă modificări ca urmare a operației economice 2 sunt: *„Decontări cu salariații“*, *„Decontări privind contribuția salariaților la pensia suplimentară“*, *„Decontări privind contribuția salariaților la constituirea fondului de șomaj“* și *„Decontări cu bugetul statului“*;

— sensul modificărilor: (—) *„Decontări cu salariații“*, (+) *„Decontări privind contribuția salariaților la pensia suplimentară“*, (+) *„Decontări privind contribuția salariaților la constituirea fondului de șomaj“* și (+) *„Decontări cu bugetul statului“*;

— stabilirea corespondenței conturilor; contul *„Decontări cu salariații“* care se debitează prin creditarea conturilor: *„Decontări privind contribuția salariaților la pensia suplimentară“*, *„Decontări privind contribuția salariaților la constituirea fondului de șomaj“* și *„Decontări cu bugetul statului“*;

— aplicând regulile de funcționare a conturilor, conturile de pasiv se creditează cu creșteri de obligații de plată și se debitează cu micșorări ale acestora;

Înregistrarea operațiunii economice 2 în articole contabile se prezintă în modelul 2.

c) *Analiza contabilă privind articolul contabil compus pe debit:*

— operațiunea economică se referă la vărsarea la bancă în contul de finanțare de la buget a reținerilor din salarii: contribuția salariaților la pensia suplimentară (100 000 lei); contribuția salariaților la constituirea fondului de șomaj (10 000 lei); și impozitul pe salarii (300 000 lei);

— conturile care suferă modificări ca urmare a operațiunii economice: *„Decontări privind contribuția salariaților la constituirea fondului*

	D	C
„Decontări cu salariații“ = %	410 000	
„Decontări privind contribuția salariaților la pensia suplimentară“		100 000
„Decontări privind contribuția salariaților la constituirea fondului de șomaj“		10 000
„Decontări cu bugetul statului“		300 000

Modelul 2. *Articol contabil compus pe credit.*

Scanned with OKEN Scanner

de şomaj", „Decontări cu bugetul statului", „Finanţarea de la buget privind anul curent", „Decontări privind contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară";

— sensul modificărilor: (+) *„Finanţare de la buget privind anul curent"* şi (—) *„Decontări privind contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară"*, (—) *„Decontări privind contribuţia salariaţilor la constituirea fondului de şomaj"*, (—) *„Decontări cu bugetul statului";*

— aplicând regulile de funcţionare a conturilor, toate conturile de pasiv se creditează cu sporiri (+) şi se debitează cu micşorări (—) şi se înregistrează în articolele contabile.

Înregistrarea operaţiunii economice în articolul (formula) contabil compus este redată în modelul 3.

		D	C
%	=*„Finanţarea de la buget privind anul curent"*	100 000	410 000
„Decontări privind contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară"			
„Decontări privind contribuţia salariaţilor la fondul de şomaj"		10 000	
„Decontări cu bugetul statului"		300 000	

Modelul 3. *Articol contabil compus pe debit.*

d) *Articolul contabil de stornare*

În practica contabilă stornarea se face în roşu (sumele se înregistrează cu cerneală de culoare roşie) sau suma se încadrează într-un chenar şi stornarea se face în negru.

În contabilitate, suma scrisă cu cerneală roşie sau încadrată în chenar este considerată cu semnul — şi se scade din totalul sumei scrise în mod obişnuit în negru. Aceasta se numeşte stornare în roşu. Suma (sumele) încadrată în chenar se mai numeşte şi stornare în negru.

Stornarea în negru este mai puţin practicată în contabilitate fiindcă prezintă dezavantaje, în sensul că se stabilesc unele corespondenţe artificiale şi se încarcă rulajele conturilor cu sume nereale.

Exemplul 4. S-a înregistrat intrarea în funcţiune a unei DACIA-papuc cu valoarea de inventar de 7 500 000 lei conform facturii furnizorului de autoturisme.

Articolul contabil întocmit greşit pentru ambele conturi, este redat în modelul 7.

			D	C
„Materiale"	=	*„Furnizori"*	7 500 000	7 500 000

Modelul 7. *Articol contabil de stornare.*

Scanned with OKEN Scanner

Se anulează articolul contabil greşit întocmit prin încadrarea sumei într-un chenar, astfel:

			D	C
„Materiale“	=	*„Furnizori“*	7 500 000	7 500 000

şi se întocmeşte articolul contului corect.

			D	C
„Mijloace fixe“	=	*„Fondul mijloacelor fixe“*	7 500 000	7 500 000

În urma verificării prin stornare în roşu, conturile sintetice se prezintă astfel:

D	*„Materiale“*	C
1) 7 500 000		
2) 7 500 000		

D	*„Furnizori“*	C
	1) 7 500 000	
	2) 7 500 000	

D	*„Mijloace fixe“*	C
3) 7 500 000		

D	*„Fondul mijloacelor fixe“*	C
	3) 7 500 000	

Conturile *„Materiale“* şi *„Furnizori“*, folosite iniţial în mod greşit nu prezintă după verificare sume debitoare sau creditoare, iar conturile *„Mijloace fixe“* şi *„Fondul mijloacelor fixe“* prezintă sume corecte.

2.6.5. CONTURILE SINTETICE ŞI CONTURILE ANALITICE. CORELAŢIILE ÎNTRE CONTURILE SINTETICE ŞI CELE ANALITICE

Pentru a putea îndeplini sarcinile ce îi revin în cadrul sistemului informaţional, economic etc. şi pentru a exercita un control gestionar eficient, contabilitatea trebuie să reflecte elementele patrimoniale supuse înregistrării în totalitatea lor pe grupe şi categorii omogene. În acest scop se folosesc *conturile sintetice şi conturile analitice*.

Conturile sintetice se folosesc pentru înregistrarea mijloacelor, proceselor şi surselor economice pe grupe sau pe categorii omogene exprimate totdeauna numai valoric. Conturile sintetice sunt *conturile de bază* ale contabilităţii; ele fac legătura între evidenţa curentă, zilnică şi situaţia generalizată la un moment dat cuprinsă în bilanţ. De exemplu, conturile *„Materiale“*, *„Casa în lei“*, *„Furnizori“*, *„Creditori“* etc. sunt conturi sintetice.

Contul *„Materiale“* redă valoarea *tuturor mijloacelor materiale* utilizate în procesele economice.

Contul *„Furnizori“* cuprinde valoarea *tuturor datoriilor de plată* faţă de unităţile economice producătoare de bunuri materiale.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile analitice sunt conturi desfășurătoare ale conturilor sintetice corespunzătoare. Cu ajutorul lor se ține evidența, pe feluri de mijloace, procese sau surse economice.

Astfel, contul *„Materiale"* se desfășoară pe conturi analitice ca:

— medicamente și materiale sanitare;
— materiale de întreținere și gospodărire;
— alimente și furaje;
— materiale cu caracter funcțional;
— materiale și utilaje pentru investiții etc.

Contul *„Furnizori"* se desfășoară pe conturi analitice corespunzător furnizorilor instituției ca:

— furnizori de gaze naturale;
— energie electrică;
— agent termic;
— apă-canal;
— materiale și obiecte de inventar etc.

Aceste conturi permit efectuarea unui control eficient al gestiunilor întrucât ele furnizează informații cantitative și valorice privind intrările, ieșirile și stocul pe fiecare depozit sau magazie, pe feluri de materiale, produse finite, mărfuri, ambalaje etc. Unele conturi sintetice cum sunt: *„Casa în lei"*, *„Disponibil la bancă"* etc., nu au nevoie de dezvoltare analitică. Evidența ținută cu ajutorul conturilor sintetice reprezintă *contabilitatea sintetică*, iar evidența ținută cu conturile analitice reprezintă *contabilitatea analitică*. Între conturile sintetice și cele analitice trebuie să existe corelații impuse de următoarele principii ale contabilității și anume:

1) soldurile inițiale ale conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egale cu soldul inițial al contului sintetic respectiv;

2) rulajul debitor și creditor al contului sintetic trebuie să fie egal cu rulajul debitor și creditor al tuturor analiticelor contului sintetic respectiv;

3) totalul sumelor debitoare și creditoare ale contului sintetic trebuie să fie egale cu totalul sumelor debitoare și creditoare ale tuturor conturilor analitice ale contului sintetic respectiv;

4) soldul final debitor sau creditor, al contului sintetic trebuie să fie egal cu soldul final debitor sau creditor al tuturor conturilor analitice ale contului sintetic respectiv.

Aceste corelații sunt valabile pentru orice cont sintetic și analiticele sale.

Modelul grafic al conturilor sintetice și al conturilor analitice ale contului sintetic sunt prezentate în tabelele *16* și *17*.

2.6.6. SISTEMUL GENERAL DE CONTURI SPECIFICE INSTITUȚIILOR PUBLICE

În cadrul instituției publice, activitatea managerială se reflectă prin *sistemul de conturi*.

Sistemul de conturi este format din totalitatea conturilor folosite în gestionarea patrimoniului, sistematizate și grupate logic după conținutul economic, funcțiunea contabilă și sfera de cuprindere a operațiunilor economice înregistrate în conturi.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 16

Contul sintetic „MATERIALE"

Debit — Credit

Nr. crt.	Data	Doc.	Explicația	Suma	Data	Doc.	Explicația	Suma
1.	05.01.95	NIR.	Intrări materiale	500 000	06.01.95	B.C.	Eliberări materiale	155 000
				Sold D = 345 000 lei				

Tabelul 17

Contul analitic „MEDICAMENTE ȘI MATERIALE SANITARE"

Debit — Credit

Nr. crt.	Data	Doc.	Explicația	U/M	Cantit.	P/U	Suma	Data	Doc.	Explicația	U/M	Cantit.	P/U	Suma
1.	05.01.95	NIR.	Intrări materiale	U.P.	10	8 000	80 000	06.01.95	B.C.	Eliberări materiale	U.P.	2	8 000	16 000
					Sold D. = 64 000 lei									

Scanned with OKEN Scanner

Cadrul general al sistemului de conturi cuprinde toate conturile ce se pot folosi la înregistrarea operaţiilor economice, specifice instituţiilor publice având rolul de a simplifica munca de culegere, centralizare şi prelucrare a informaţiilor economice.

În prezent, sistemul de conturi folosit în instituţiile publice este organizat în *sistem zecimal* atribuindu-se pentru fiecare clasă de conturi şi conturilor un simbol cifric, pentru o mai rapidă prelucrare în condiţiile folosirii sistemelor electronice de calcul.

Simbolizarea conturilor se face în cifre zecimale de la 0 la 9, iar conturile sunt cuprinse în 8 clase de conturi.

Simbolul contului este format din:

— cifre zecimale care reprezintă clasa de conturi din care face parte contul;

— grupa de conturi după conţinutul economic;

— contul sintetic.

Sistemul de conturi general actual folosit în instituţiile administraţiei publice este cel introdus în anul 1984 cu modificările care au survenit după Decembrie 1989, conform precizărilor Ministerului Finanţelor, Circulara nr. 799/3.03.1992 şi care s-a aplicat în instituţiile publice începând cu acea dată.

Sistemul de conturi actual cuprinde un număr de 61 conturi sintetice în cadrul bilanţului şi un număr de 10 conturi în afara bilanţului (conturi de ordine şi de evidenţă).

Sistemul de conturi din instituţiile bugetare prezintă unele particularităţi faţă de noul sistem de contabilitate introdus în structurile economiei de piaţă (Regii autonome, Societăţi comerciale, Agenţi economici), pe baza H.G. Nr. 704/1993 în conformitate cu Legea 82/1991. Principalele particularităţi ale sistemului contabil din instituţiile publice se referă la:

— sistemul de conturi unde clasele sunt simbolizate cu o cifră, conturile sintetice de gradul I cu două cifre, iar conturile sintetice de gradul II cu trei cifre;

— sistemul de conturi unde nu mai apare clasa a 8 *a*, *„Investiţii“*, iar conturile din această clasă au fost preluate de celelalte clase de conturi după conţinutul economic al operaţiunilor economice supuse înregistrării şi după funcţiunea contabilă a conturilor;

— sistemul de conturi unde conturile sintetice de gradul II sunt desfăşurate pe principalele conturi analitice care stau la baza întocmirii bilanţului contabil şi în special a bugetelor de venituri şi cheltuieli. Dezvoltarea pe analitice a conturilor sintetice se face potrivit principiilor menţionate în instrucţiunile de aplicare a sistemului de conturi elaborat de Ministerul Finanţelor;

— instrucţiunile de aplicare a sistemului de conturi pentru instituţiile bugetare stabilesc conţinutul claselor de conturi şi al conturilor definind funcţiunea acestora din urmă şi exemplificând prin corespondenţa între conturi, modul de înregistrare a principalelor operaţiuni economice ce au loc în cadrul instituţiilor de acelaşi tip;

— pentru fiecare cont sintetic s-a făcut o delimitare a conţinutului economic, având în vedere legislaţia economică actuală, precum şi principalele metode folosite în contabilitate, cu scopul de a înlesni însuşirea funcţiunii contabile a conturilor şi tehnica înregistrării corecte a operaţiunilor economice în conturi.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 3

CONTABILITATEA OPERAȚIILOR ECONOMICE PATRIMONIALE ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE (ÎN CURSUL EXERCIȚIULUI BUGETAR)

3.1. CONTABILITATEA CRONOLOGICĂ A OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE

3.1.1. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PRIVIND „MIJLOACELE FIXE"

Potrivit dispozițiilor legale în vigoare sunt considerate mijloace fixe și se înregistrează ca atare obiectul singular sau complexul de obiecte care trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: să fie rezultat al muncii omului în procesul de producție, să aibă o valoare de inventar de cel puțin 200 000 lei, să aibă o durată normată de funcționare (viață) de cel puțin un an.

Înregistrarea în contabilitate a mijloacelor fixe se face la valoarea de inventar (contabilă), prin care se înțelege:

— suma cheltuielilor efective ocazionate cu realizarea investițiilor, inclusiv cheltuielile de transport-aprovizionare, costul ambalajelor nerecuperabile etc. (În cazul achiziționării mijloacelor fixe cărora nu li se efectuează lucrări de construcții-montaj și instalații);

— valoarea consemnată în documentele de transfer (în cazul primirii prin transfer);

— valoarea stabilită prin documentele de evaluare (în cazul plusurilor de inventar a mijloacelor fixe independente, rezultate din dezmembrarea sau scoaterea din funcție a unor mijloace fixe complexe);

— valoarea estimată conform normelor în vigoare pentru bunurile primite prin donație sau descoperite cu ocazia unor săpături arheologice;

— valoarea stabilită pe baza altor dispoziții legale.

Valoarea de inventar se modifică o dată cu efectuarea unor completări, modernizări, reevaluări și scoateri parțiale din funcțiune a mijloacelor fixe, în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare, precum și în cazul corectării eventualelor erori de înregistrare.

În contabilitate, operațiunile economice privind mijloacele fixe din patrimoniul instituției se înregistrează în felul următor:

01 *„Mijloace fixe"*	=	310 *„Fondul mijloacelor fixe"*

Contabilitatea sintetică a mijloacelor fixe se ține cu ajutorul contului **01** *„Mijloace fixe"*, care după funcțiunea contabilă este un cont de *activ*.

În *debitul* acestui cont se înregistrează intrările de mijloace fixe provenite din:

— dotări;
— investiții;
— transfer;
— dezmembrări;
— confecționări în ateliere proprii;
— plusuri la inventariere;
— donații etc.

Se *creditează* pe măsură ce mijloacele fixe ies din gestiunea instituției ca urmare a scoaterii din funcțiune pentru:

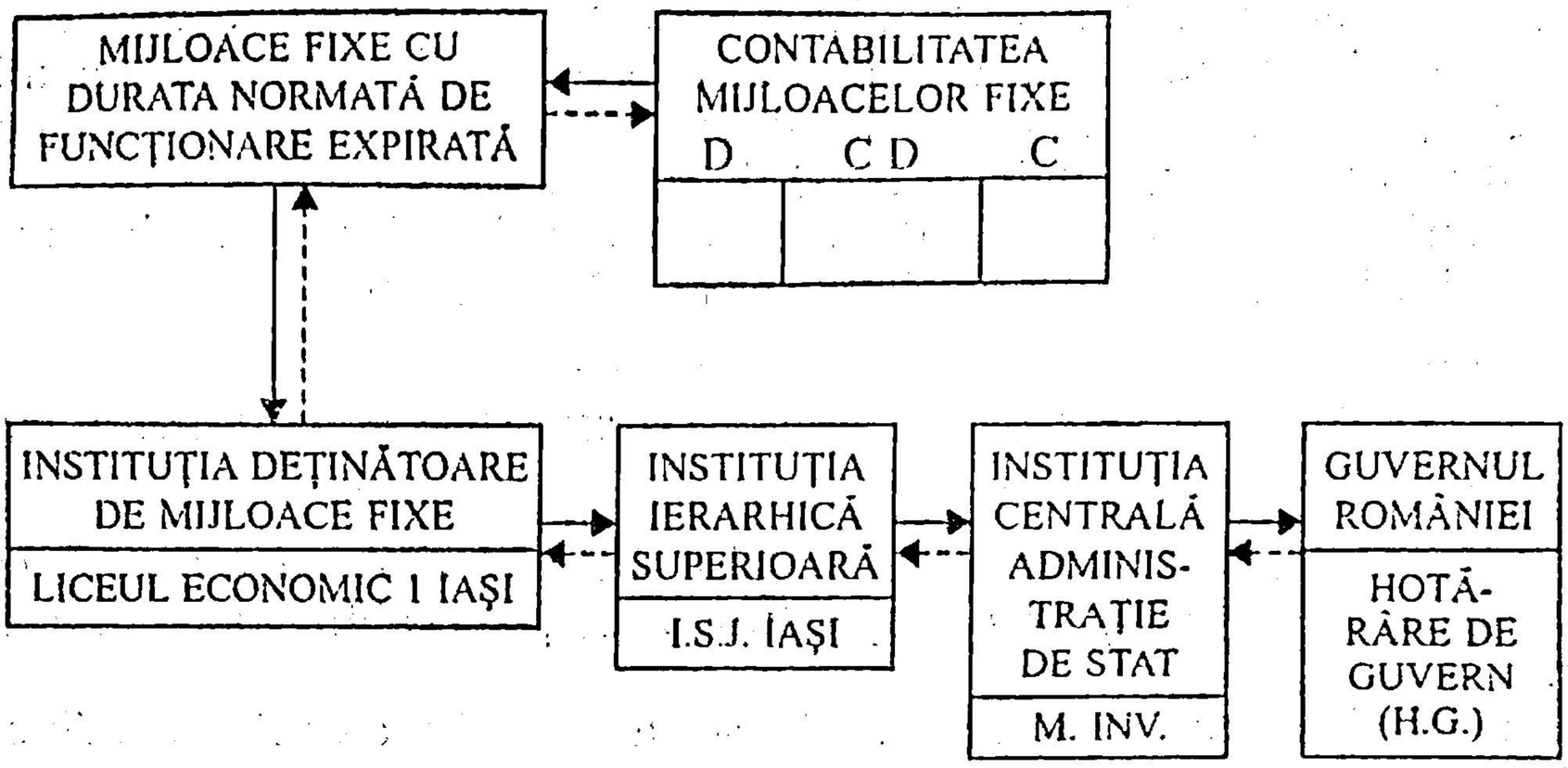
— casare;
— transferare;
— închiriere;
— mijloacele fixe constatate minus la inventariere.

La sfârșitul perioadei de gestiune, contul *„Mijloace fixe"* prezintă sold final *debitor*, care reflectă valoarea de inventar a mijloacelor fixe existente în funcțiune.

Contul **01** *„Mijloace fixe"* se debitează prin creditarea contului **310** *„Fondul mijloacelor fixe"*, cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe intrate în gestiune, și se creditează prin debitarea contului **310** *„Fondul mijloacelor fixe"* cu valoarea de inventar a mijloacelor fixe scoase din gestiune. Concomitent, se înregistrează materialele rezultate din dezmembrare prin debitarea contului **600** *„Materiale"* și creditarea contului **231** *„Creditori"*, precum și sumele imputate persoanelor vinovate pentru lipsuri de mijloace fixe, prin debitarea contului **220** *„Debitori"* și creditarea contului **231** *„Creditori"* cu sumele ce urmează a se recupera și vira la banca finanțatoare pe măsura recuperării lor.

În instituțiile publice mijloacele fixe nu sunt supuse amortizării, deci aceasta nu se calculează, iar ele se scot din funcțiune după expirarea duratei normate de funcționare. Scoaterea din funcțiune se face la propunerea instituțiilor în cauză, pe baza recomandării comisiei de inventariere și evaluare a mijloacelor fixe către instituția superioară a administrației publice centrale, iar aceasta înaintează Guvernului lista centralizatoare. Apoi Guvernul elaborează o Hotărâre de Guvern după care are loc scoaterea din evidența contabilă a mijloacelor fixe propuse a se scoate din funcțiune. Circuitul informațiilor în legătură cu scoaterea din evidență a mijloacelor fixe cu durata normată de funcționare îndeplinită se prezintă în schema 5.

Scanned with OKEN Scanner



Schema 5. **Circuitul informațiilor privind scoaterea din evidență a mijloacelor fixe.**

Contabilitatea sintetică a fondului mijloacelor fixe se ține cu ajutorul contului **310** *„Fondul mijloacelor fixe"*, care după funcțiunea contabilă este un cont de *pasiv*.

În *credit* se înregistrează sursele mijloacelor fixe intrate în patrimoniul instituției prin:

— construirea;
— cumpărarea;
— transferul;
— plus la inventariere;
— reevaluare.

În *debit* se înregistrează diminuarea surselor ca urmare a:

— scoaterii din funcțiune;
— transferului;
— lipsurilor la inventariere;
— distrugerii în urma calamităților naturale;
— reevaluării mijloacelor fixe.

Soldul contului este *creditor* și reprezintă sursele proprii ale mijloacelor fixe.

Exemple de operațiuni economice:

1. S-au înregistrat achiziționarea și punerea în funcțiune a unei vitrine frigorifice necesară pentru dotarea cantinei, la valoarea contabilă 6 500 000 lei, conform documentelor: — factură, proces-verbal de recepție și punere în funcțiune, notă contabilă.

6 500 000	**420** *„Cheltuielile activității autofinanțate"*	=	**115** *„Disponibil pentru investiții"*	6 500 000
6 500 000	**01** *„Mijloace fixe"*	=	**310** *„Fondul mijloacelor fixe"*	6 500 000

2. S-a înregistrat primirea prin donație a 500 bucăți carte din domeniul financiar-contabil de la *LICÉE TEHNOLOGIQUE*, Franța. Conform procesului verbal de recepție și notei de evaluare, valoarea cărților este de 850 000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

850 000	**01** *„Mijloace fixe“*	=	**337** *„Fonduri cu destinație specifică“*	850 000

3. S-a înregistrat o trusă de scule constatată plus la inventarierea atelierului mecanic în valoare de 275 000 lei, conform documentelor: lista de inventar, proces verbal de constatare și nota de contabilitate.

275 000	**01** *„Mijloace fixe“*	=	**310** *„Fondul mijloacelor fixe“*	275 000

4. S-a înregistrat casarea unei magazii pentru combustibili solizi, valoarea contabilă fiind de 350 000 lei. Cheltuielile cu dezmembrarea sunt de 85 000 lei, iar valoarea materialelor recuperabile predate la magazia de materiale este de 115 000 lei.

a) 350 000	**310** *„Fondul mijloacelor fixe“*	=	**01** *„Mijloace fixe“*	350 000
b) 115 000	**600** *„Materiale“*	=	**231** *„Creditori“*	115 000
c) 115 000	**231** *„Creditori“*	=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent“*	115 000
d) 85 000	**410** *„Cheltuielile instituției“*	=	**231** *„Creditori“*	85 000

5. S-a înregistrat transferul unor mijloace tehnice de calcul unei alte instituții la valoarea contabilă de 1 150 000 lei, conform documentelor: notă de transfer, procesului verbal de predare-primire etc.

1 150 000	**310** *„Fondul mijloacelor fixe“*	=	**01** *„Mijloace fixe“*	1 150 000

6. S-a înregistrat minus la inventarierea unei truse pentru o experiență la laboratorul de chimie a liceului în sumă de 180 000 lei, vinovat fiind laborantul gestionar. Conform procesului verbal de constatare se recuperează de la laborant 100 000 lei pe baza deciziei de imputație.

a) 180 000	**310** *„Fondul mijloacelor fixe“*	=	**01** *„Mijloace fixe“*	180 000
b) 100 000	**220** *„Debitori“*	=	**231** *„Creditori“*	100 000

Scanned with OKEN Scanner

c) 100 000	230 „*Decontări cu salariații*“	=	220 „*Debitori*“		100 000
d) 100 000	231 „*Creditori*“	=	700 „*Finanțarea de la buget privind anul curent*“		100 000

3.1.2. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PRIVIND „MIJLOACELE BĂNEȘTI“

Sunt considerate mijloace bănești și înregistrate ca atare:

— sumele primite de instituție ca alimentări de la ordonatorii de credite (bugetele locale);

— sumele primite de către ordonatorii de credite terțiari finanțați din bugetul public;

— sumele primite în contul de disponibil al instituției din credite externe guvernamentale și credite externe cu garanția statului;

— finanțarea din împrumuturi de la trezorerie.

Constituie obiect al înregistrării în contabilitate a mijloacelor bănești ale instituției:

— disponibil al instituției;

— disponibil de mijloace bănești cu destinație specială;

— disponibil de mijloace bănești privind alte activități;

— disponibil de numerar în casieria instituției;

— alte mijloace bănești (carnete de cecuri cu limită de sumă, alte valori, timbre fiscale și poștale, tichete de călătorie, bonuri, bilete cu valoare nominală).

În contabilitate, operațiunile economice privind mijloacele bănești ale instituției se înregistrează în conturile de clasa *1-a* din planul de conturi **„MIJLOACE BĂNEȘTI“**. Aceste conturi țin evidența mijloacelor bănești ale instituției aflate în conturile de disponibil deschise la banca finanțatoare, în conturile deschise la unități C.E.C., trezoreria finanțelor publice, casieria proprie, după caz. Plățile între instituțiile publice, între acestea și unitățile economice, bugetul statului etc. se efectuează de regulă fără numerar, fie din inițiativa plătitorului, fie la cererea furnizorului (creditorului), în conformitate cu metodologia Ministerului Finanțelor și normele emise de bănci.

Contabilitatea sintetică a mijloacelor bănești se ține cu ajutorul conturilor:

— **105** *„Disponibil al instituției“*;

— **110** *„Disponibil pentru sume de mandat și sume de depozit“*;

— **111** *„Disponibil în contul colectiv de venituri încasate pentru bugetul administrației centrale de stat“*;

— **119** *„Disponibil din fonduri cu destinație specială“*;

— **120** *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*;

— **13** *„Casa“*;

— **150** *„Carnete cecuri cu limită de sumă“*;

— **159** *„Alte valori“*.

Contul **105** *„Disponibil al instituției“* este un cont de *activ* după funcțiunea contabilă, iar după conținutul economic este un cont de mijloace bănești primite de la ordonatorii de credite principali.

Scanned with OKEN Scanner

În *debitul* acestui cont se înregistrează:

— mijloacele bănești primite drept alimentări de la ordonatorul de credite principal;

— sumele primite de la bugetul local;

— sumele încasate de la instituțiile subordonate reprezentând retrageri de sume în cursul anului sau disponibilități de mijloace bănești rămase neutilizate și retrase la sfârșitul anului.

În *creditul* acestui cont se înregistrează:

— plățile efectuate pentru aprovizionări cu bunuri materiale corporale și necorporale;

— salariile personalului;

— procurarea carnetelor cecuri cu limită de sumă;

— lucrări executate și servicii prestate;

— sumele virate instituțiilor subordonate reprezentând alimentări cu fonduri pentru efectuarea cheltuielilor aprobate prin bugetele de venituri și cheltuieli.

La sfârșitul exercițiului bugetar (31 decembrie) prezintă sold final *debitor* și reflectă disponibilitățile bănești existente în cont la bancă.

Exemple de operațiuni economice:

1. Are loc înregistrarea mijloacelor bănești primite ca alimentări, de către ordonatorii principali de credite de la buget 50 000 000 lei, conform dispoziției bugetare și extrasului de cont.

50 000 000	**105**	*„Disponibil al instituției"*	=	**700**	*„Finanțarea de la buget privind anul curent"* 50 000 000

2. S-au înregistrat sume depuse în numerar în contul de disponibil — 350 000 lei conform foii de vărsământ cu chitanță.

350 000	**105**	*„Disponibil al instituției"*	=	**13**	*„Casa"* 350 000

4. S-a înregistrat procurarea de carnete cecuri cu limită de sumă — neconsumate la 31 decembrie — 500 000 lei, conform notei contabile:

500 000	**105**	*„Disponibil al instituției"*	=	**150**	*„Carnete cecuri cu limită de sumă"* 500 000

4. S-a înregistrat procurarea de carnete cecuri cu limită de sumă 1 250 000 lei, conform carnetului cec cu limită de sumă:

1 250 000	**150**	*„Carnete cecuri cu limită de sumă"*	=	**105**	*„Disponibil al instituției"* 1 250 000

5. S-a înregistrat decontarea facturilor furnizorilor instituției — 15 750 000 lei, conform dispoziției de plată.

15 750 000	**231**	*„Furnizori"*	=	**105**	*„Disponibil al instituției"* 15 750 000

Scanned with OKEN Scanner

6. S-a înregistrat virarea la bugetul statului a impozitelor pe salarii — 2 500 000 lei, conform dispoziției de plată:

2 500 000	**232** *„Decontări cu bugetul statului"*	=	**105** *„Disponibil al instituției"*	2 500 000

7. S-a înregistrat virarea la bugetul asigurărilor și protecției sociale a sumei de 1 850 000 lei, reprezentând C.A.S. și contribuția salariaților la pensia suplimentară, conform dispoziției de plată:

1 850 000	**233** *„Decontări cu bugetul asigurărilor sociale"*	=	**105** *„Disponibil al instituției"*	1 850 000

8. S-au înregistrat alocațiile de burse ale elevilor pentru hrană și virarea în contul de disponibil al cantinelor pentru acoperirea costului hranei — 3 600 000 lei, conform extrasului de cont:

3 600 000	**236** *„Bursieri și doctoranzi"*	=	**105** *„Disponibil al instituției"*	3 600 000
3 600 000	**120** *„Disponibil privind activitățile autofinanțate"*	=	520 *„Venituri din activități autofinanțate"*	3 600 000
3 600 000	**531** *„Venituri de realizat"*	=	**159** *„Alte valori"*	3 600 000

Contabilitatea analitică a plăților se ține pe articole și alineate în cadrul fiecărui subcapitol de cheltuieli conform clasificației bugetare (funcțională).

Finanțarea activității de învățământ preșcolar, primar, gimnazial, profesional, liceal, postliceal, precum și alte acțiuni de învățământ sunt înregistrate în capitolul **51** *„ÎNVĂȚĂMÂNT"*.

Articolelor de cheltuieli din capitolul **51** respectiv subcapitolul învățământ liceal, profesional, postliceal le corespund articolele și alineatele, conform tabelului *18*.

Contul **110** *„Disponibil pentru sume de mandat și sume de depozit"*, după conținutul economic este un cont de mijloace circulante (active) bănești în decontare, iar după funcțiunea contabilă, este un cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează:

— disponibilul existent la 1 ianuarie;

— sumele încasate de la unitățile subordonate pentru aprovizionări cu materiale și obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată;

— imprimate;

— prestări servicii;

— salariile aferente chenzinei a II-a a lunii decembrie și alte drepturi legale ce se achită în cursul anului următor.

În *credit* se înregistrează:

— sumele plătite furnizorilor de materiale și obiecte de inventar;

— executarea de lucrări;

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 18

ARTICOLUL	ALINEAT
10. Cheltuieli cu salariile 11. Contribuţii pentru asigurările sociale de stat	01 — salarii 02 — salarii plătite la plata cu ora (ore suplimentare) 03 — alte drepturi de personal
12. Cheltuieli pentru constituirea fondului pentru plata ajutorului de şomaj	—
13. Deplasări	—
21. Materiale	01 — manuale şi rechizite şcolare
24. Cheltuieli materiale şi servicii	01 — încălzit 02 — iluminat 03 — apă, canal, salubritate 04 — poştă, telefon, radio 05 — burse 06 — materiale pentru curăţenie 07 — alte materiale şi prestări servicii
25. Materiale şi prestări de servicii	—
26. Obiecte de inventar de mică valoare	—
27. Reparaţii curente	—
28. Reparaţii capitale	—
29. Cărţi şi publicaţii	—
30. Alte cheltuieli	03 — protecţia muncii
36. Transferuri	05 — burse

— prestări de servicii;
— achitarea salariilor şi altor drepturi cuvenite personalului instituţiei.

Soldul contului este debitor şi reprezintă mijloacele băneşti existente în contul de disponibil pentru sume de mandat şi de depozit la sfârşitul exerciţiului bugetar (31 decembrie).

Exemple de operaţiuni economice:

1. S-a înregistrat la 31 decembrie virarea din contul de disponibil al instituţiei în contul de sume de mandat şi sume de depozit 35 000 000 lei, conform extrasului de cont:

35 000 000	**110** *„Disponibil pentru sume de mandat şi sume de depozit“*	=	**105** *„Disponibil al instituţiei“*	35 000 000

Scanned with OKEN Scanner

2. S-a înregistrat suma de 10 860 000 lei reprezentând salariile aferente chenzinei a II-a și alte drepturi de personal virate în contul sume de mandat și sume de depozit la 31 decembrie, conform dispoziției de virare și extrasului de cont:

10 860 000	**110**	*„Disponibil pentru sume de mandat și sume de depozit"*	=	**700** *„Finanțarea de la buget pentru anul curent"*	10 860 000

3. S-a înregistrat suma de 9 260 000 lei reprezentând ridicarea banilor din contul **110** în vederea plății chenzinei a II-a, conform statelor de plată și extrasului de cont:

9 260 000	**13** *„Casa"*		=	**110** *„Disponibil pentru sume de mandat și sume de depozit"*	9 260 000

4. S-a înregistrat plata facturilor furnizorilor de materiale și obiecte de inventar în sumă de 2 800 000 lei, conform facturii:

2 800 000	**234** *„Furnizori"*		=	**110** *„Disponibil pentru sume de mandat și sume de depozit"*	9 260 000

Contabilitatea analitică a contului sintetic **110** se ține separat, pentru fiecare mandat și depozit, astfel:

Contul **111** *„Disponibil în contul colector de venituri încasate pentru bugetul administrației centrale de stat"*. După conținutul economic al operațiunilor economice pe care le înregistrează, contul **111** *„Disponibil în contul colector de venituri încasate pentru bugetul administrației centrale de stat"* este un cont de disponibil de mijloace bănești, iar după funcțiunea contabilă este un cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează toate încasările pentru care există obligația vărsării lor la bugetul statului, iar în *credit* se înregistrează sumele virate.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă disponibilitățile existente în acest cont la 31 decembrie a exercițiului financiar.

Exemple de operații economice:

1. S-a înregistrat suma de 2 100 000 lei reprezentând debite datorate bugetului, conform notei de debitare-creditare:

2 100 000	**111** *„Disponibil în contul colector de venituri încasate pentru bugetul administrației de stat"*		=	220 *„Debitori"*	2 100 000

2. S-a înregistrat suma de 1 370 000 lei, primită de la clienți în contul colector de venituri rezultată din vânzarea materialelor obținute în urma casării unui mijloc fix, conform extrasului de cont și notei contabile:

1 370 000	**111** *„Disponibil în contul colector de venituri încasate pentru bugetul administrației centrale de stat"*		=	225 *„Clienți"*	1 370 000

Scanned with OKEN Scanner

3. S-a înregistrat suma de 3 470 000 lei, vărsată la bugetul statului reprezentând venituri încasate pentru buget, conform dispoziției de virare:

3 470 000	232	*„Decontări cu bugetul administrației centrale de stat“*	=	**111**	*„Disponibil în contul colector de venituri încasate pentru bugetul ad-ției centrale de stat“*	3 470 000

Contul **115** *„Disponibil pentru investiții“* ține evidența disponibilului de la banca de investiții, a instituțiilor ierarhic superioare (Inspectoratul Școlar Județean, Direcția Sanitară Județeană) etc., care sunt titulare de investiții pentru unitățile din subordine. Contul se deschide numai la nivelul instituției ierarhic superioare care este totodată și ordonator de credite.

După conținutul economic este cont de mijloace bănești, iar după funcția contabilă este cont de *activ*.

În *debitul* acestui cont se înregistrează sumele necesare din alocația de la buget pentru investiții în limita prevederilor legal aprobate pentru acoperirea plăților scadente la un moment dat stabilite de banca finanțatoare.

În *credit* se înregistrează plățile efectuate conform extrasului de cont remis de banca finanțatoare a investițiilor.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă mijloacele bănești existente în cont la 31 decembrie, care se varsă la buget potrivit reglementărilor în vigoare.

Contul **118** *„Disponibil din contravaloarea în lei a sumelor încasate în valută“* se folosește în contabilitatea instituțiilor sanitare și alte instituții care în obiectul lor de activitate au relații de import-export de bunuri decontate în valută ca:

— achiziționarea de materiale sanitare;

— lucrări de specialitate publicate și valorificate în afara țării noastre;

— burse de studii și specializări etc. Acest cont se prezintă și exemplifică în lucrare la fascicolul „Contabilitatea instituțiilor sanitare“.

Contul **119** *„Disponibil din fonduri cu destinație specială“* se ține la nivelul instituțiilor centrale ale administrației de stat (ministere și alte instituții centrale) și înregistrează fondurile cu destinație specială constituite potrivit reglementărilor în vigoare. De asemenea, în acest cont se înregistrează de către instituții, mijloace bănești primite ca donație, sponsorizare etc. Contabilitatea analitică se ține separat, pe feluri de mijloace cu destinație specială și pe surse de proveniență (donatori, sponsori etc.).

Contul **119** *„Disponibil din fonduri cu destinație specială“*, după conținutul economic este cont de disponibil de mijloace bănești, iar după funcțiunea contabilă este cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează sumele încasate pentru constituirea fondurilor cu destinație specială potrivit dispozițiilor legale în vigoare, iar în *credit* sumele plătite, redistribuite sau constituite din aceste fonduri și activități.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă mijloacele bănești existente la bancă în contul de disponibil la 31 decembrie a exercițiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLE DE OPERAȚII ECONOMICE

1. S-a înregistrat în contul privind disponibilitățile cu destinație specială, suma de 750 000 lei cu titlul de sponsorizare din partea firmei particulare „RC-STAR“ conform extrasului de cont al băncii.

2. S-au efectuat cheltuieli privind unele acțiuni aprobate de Consiliul de administrație în sumă de 600 000 lei:

750 000	**119**	*„Disponibilități cu destinație specială“*	=	337 *„Fonduri cu destinație specială“*	750 000
600 000	**410**	*„Cheltuielile instituțiilor“*	=	**119** *„Disponibilități cu destinație specială“*	600 000

CONTABILITATEA DISPONIBILULUI PRIVIND ALTE ACTIVITĂȚI

Contul **120** *„Disponibil pentru activități autofinanțate“*. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor încasate și depuse în contul de disponibil al activităților lăsate la dispoziția instituțiilor potrivit normelor în vigoare, precum și a plăților făcute din acest cont. De asemenea, se mai înregistrează disponibilitățile bănești ce aparțin cantinelor de elevi și studenți. La instituțiile care au mai multe activități autofinanțate (ferme școlare, ferme didactice, magazin-școală, atelier-școală, activități de consultanță etc.), evidența disponibilităților se asigură în analitice pe activități. În cadrul contului, se ține evidența analitică a plăților de casă efectuate prin contul bancar pe articole și alineate, potrivit clasificațiilor aprobate.

Contul **120** *„Disponibil pentru activități autofinanțate“*, după conținutul economic al operațiunilor care se înregistrează este cont de mijloace bănești, iar după funcțiunea contabilă este cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează:

— încasările privind activitățile autofinanțate, aferente produselor livrate (hrana pentru elevi, studenți, bolnavi spitalizați etc.);

— lucrările executate și serviciile prestate, potrivit planului aprobat.

În *credit* se înregistrează:

— plățile pentru efectuarea cheltuielilor aprobate în plan, potrivit dispozițiilor legale în vigoare;

— virarea impozitelor și a cotei din soldul de mijloace bănești existent la finele anului, care se varsă la buget.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă disponibilitățile bănești la 31 decembrie a anului bugetar.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-a vărsat la contul de disponibil pentru activități autofinanțate contravaloarea încasărilor de la elevi pentru masă și cazare suma de 3 700 000 lei, reprezentând trimestrul III 1993/1994, conform registrului de casă și foii de vărsământ cu chitanță:

Scanned with OKEN Scanner

3 700 000	**120** *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	=	**18** *„Casa“*	3 700 000

2. S-a înregistrat suma de 350 000 lei încasată de la clienți prin contul de disponibil reprezentând valoarea obiectelor de inventar, conform dispoziției de încasare:

350 000	**120** *„Disponibil din activități autofinanțate“*	=	225 *„Clienți“*	350 000

3. S-a înregistrat încasarea în contul de disponibil al cantinelor a valorilor materiale a cartelelor de masă în sumă de 32 000 lei, conform dispoziției de încasare:

32 000	**120** *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	=	**159** *„Alte valori“*	32 000

4. S-au înregistrat venituri proprii din activități autofinanțate 850 000 lei, conform notei contabile:

850 000	**120** *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	=	**520** *„Venituri ale activităților autofinanțate“*	850 000

5. S-a achitat contravaloarea nominală a cartelelor pentru masă din contul de disponibil 32 000 lei, conform ceculuí cu limită de sumă:

32 000	**159** *„Alte valori“*	=	**120** *„Disponibil din activități autofinanțate“*	32 000

6. S-a înregistrat plata alimentelor expediate de Societatea Comercială Alimentară S.A. în sumă de 1 300 000 lei, din contul de disponibil, conform facturii:

1 200 000	234 *„Furnizori“*	=	120 *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	1 200 000

Contul **121** *„Disponibil în valută din credite externe guvernamentale“* ține evidența disponibilului în valută la instituțiile specializate cu statut și cu activitate specifică, care conform actelor normative pot deschide la instituții bancare conturi cu acoperire în valută pentru decontarea operațiunilor economice respective. Acest cont se deschide și instituțiilor de învățământ liceal, numai în condițiile prevăzute de lege și dacă au relații cu străinătatea (schimburi culturale, de elevi și cadre didactice etc.) ceea ce necesită fonduri financiare în valută.

Contul **121** *„Disponibil în valută din credite externe guvernamentale“* se deschide în contabilitatea instituțiilor de învățământ superior, primăriilor, mai ales celor înfrățite cu alte primării din străinătate, prefecturilor, instituțiilor de cultură și artă, instituțiilor sanitare etc.

După conținutul economic al operațiunilor economice pe care le înregistrează contul **121** *„Disponibil în valută din credite externe guvernamentale“* este cont de mijloace bănești de disponibil, iar după funcțiunea contabilă este cont de *activ*.

Scanned with OKEN Scanner

În *debit* se înregistrează alimentarea contului cu disponibil din credite externe guvernamentale, iar în *credit* înregistrează plăți din credite externe guvernamentale în condițiile stabilite de actele normative în vigoare.

Soldul contului este *debitor* și reflectă disponibilul în valută din credite externe guvernamentale existent la 31 decembrie a exercițiului bugetar. Exemplificarea contabilă a acestui cont este prezentată în lucrare la fascicolele „*Contabilitatea instituțiilor sanitare*", „*Contabilitatea primăriilor și prefecturilor*" și „*Contabilitatea instituțiilor de cultură și artă*".

Contul **122** „*Disponibil din împrumuturi de trezorerie*" ține evidența disponibilului de la trezoreria finanțelor publice și este prezentat și exemplificat în fascicolul „*Contabilitatea primăriilor orășenești și municipale și a prefecturilor*".

Contul **123** „*Disponibil din valorificarea medicamentelor procurate din credite externe guvernamentale*" ține evidența disponibilului rezultat din valorificarea medicamentelor achiziționate din import și decontate din credite externe guvernamentale și se deschide la instituțiile sanitare veterinare, instituții de învățământ superior agricol, care au în dotare ferme didactice zootehnice și agrofitotehnice.

Contul **13** „*Casa*" ține evidența numerarului în lei existent în casieria instituțiilor, a mișcării acestuia ca urmare a operațiilor de încasări și plăți, precum și a numerarului din instituțiile care nu au înființate casierii și efectuează gestionări de încasări și plăți printr-o persoană cu atribuțiuni în acest scop (așa cum sunt școlile arondate la un liceu cu statut de „CENTRU BUGETAR").

Contul **13** „*Casa*", după conținutul economic al operațiunilor economice pe care le înregistrează este cont de mijloace bănești, iar după funcțiunea contabilă este cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează operațiunile de încasare a numerarului în lei efectuate prin casieria proprie și în *credit* cele de plată.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă numerarul existent zilnic în casieria instituției.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-a înregistrat ridicarea din contul de disponibil al instituției, în sumă de 2 000 000 lei pentru efectuarea unor plăți în numerar, conform registrului de casă:

2 000 000	**13** „*Casa*"	=	**105** „*Disponibil al instituției*"	2 000 000

2. S-a ridicat din contul de disponibil suma de 500 000 lei și a fost depusă în casierie pentru efectuarea de plăți, conform extrasului de cont și registrului de casă:

500 000	**13** „*Casa*"	=	**120** „*Disponibil de activități autofinanțate*"	500 000

3. S-a înregistrat suma de 3 000 000 lei, provenită din distribuirea cartelelor de masă, conform chitanței și registrului de casă:

3 000 000	**13** „*Casa*"	=	**159** „*Alte valori*"	3 000 000

Scanned with OKEN Scanner

4. S-a încasat de la un grup de turiști care au servit masa la cantină, suma de 150 000 lei, conform chitanței și registrului de casă:

150 000	13 *„Casa“*	=	225 *„Clienți“*	150 000

5. S-a încasat anticipat suma de 650 000 lei reprezentând venituri privind perioadele viitoare, conform notei contabile:

650 000	13 *„Casa“*	=	530 *„Venituri anticipate“*	650 000

6. S-a înregistrat c/val produselor de patiserie preparate în cantină și vândute elevilor conform registrului de casă:

25 000	13 *„Casa“*	=	620 *„Produse“*	25 000

7. S-a depus numerar în sumă de 675 000 lei în contul de disponibil pentru activități autofinanțate, conform foii de vărsământ cu chitanță:

675 000	120 *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	=	13 *„Casa“*	675 000

8. S-a înregistrat valoarea timbrelor poștale și fiscale, plicuri poștale, conform registrului de casă și notei contabile:

15 000	159 *„Alte valori“*	=	13 *„Casa“*	15 000

9. S-au achitat în numerar burse la elevi, conform listei de plată și registrului de casă:

500 000	236 *„Bursieri și doctoranzi“*	=	13 *„Casa“*	500 000

Contul **150** *„Carnete de cecuri cu limită de sumă“* ține evidența carnetelor cecuri cu limită de sumă eliberate de bancă pentru achitarea unor categorii de prestări de servicii sau achiziționări de materiale în limitele admise de actele normative în vigoare. După conținutul economic al operațiunilor economice înregistrate, contul **150** *„Carnete cecuri cu limită de sumă“* face parte din grupa de conturi sintetice gradul I „Alte mijloace bănești“. După funcțiunea contabilă acest cont este de *activ*.

În *debit* se înregistrează valoarea carnetelor obținute de la bancă, iar în *credit*, plățile efectuate cu cecuri din aceste carnete.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă valoarea carnetelor cecuri cu limită de sumă aflate în instituție la 31 decembrie a exercițiului bugetar.

Contabilitatea analitică a contului **150** *„Carnete cecuri cu limită de sumă“* se ține separat pentru ridicarea de numerar de la bancă și separat pentru plata materialelor, obiectelor de inventar etc.

Exemple de operațiuni economice

1. S-a înregistrat suma de 1 000 000 lei pentru obținerea de carnete de cecuri cu limită de sumă, conform notei contabile:

1 000 000	150 *„Carnete cecuri cu limită de sumă“*	=	120 *„Disponibil pentru activitățile autofinanțate“*	1 000 000

Scanned with OKEN Scanner

2. S-a achitat furnizorilor c/v prestaţiilor efectuate cu carnete cecuri cu limită de sumă 800 000 lei, conform facturii:

800 000	**234** *„Furnizori“*	=	**150** *„Carnete cecuri cu limită de sumă“*	800 000

3. S-a înregistrat soldul carnetelor de cecuri cu limită de sumă nefolosit şi virat în contul de finanţare bugetară 200 000 lei, conform notei contabile:

200 000	**700** *„Finanţare de la buget privind anul curent“*	=	**150** *„Carnete cecuri cu limită de sumă“*	200 000

Contul **159** *„Alte valori“* ţine evidenţa:
— timbrelor poştale şi fiscale;
— tichetelor de călătorie;
— bonurilor cantităţi fixe (B.C.F.) pentru aprovizionarea direct de la staţiile PECO cu carburanţi şi lubrifianţi;
— valorii nominale a biletelor de intrare în muzee, expoziţii, spectacole;
— carnetelor-chitanţiere pentru taxe de forfetare, prestări servicii în târguri şi oboare de animale;
— legitimaţiilor (cartelele) de masă pentru cantine.

Contul **159** *„Alte valori“*, după conţinutul economic al operaţiunilor pe care le înregistrează este cont de mijloace băneşti, iar după funcţiunea contabilă este cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează valoarea timbrelor fiscale şi poştale, a tichetelor de călătorie, cartelelor pentru masă, B.C.F.-uri etc. procurate de instituţie, iar în *credit* se înregistrează valoarea celor folosite, distruse, înstrăinate, constatate lipsă la inventar etc.

Soldul contului este *debitor* şi prezintă valoarea timbrelor, B.C.F.-urilor, cartelelor pentru masă etc., aflate în stoc la finele exerciţiului bugetar.

Contabilitatea analitică a contului **159** *„Alte valori“* se ţine pe feluri de valori astfel:
— **159.01** *„Timbre fiscale şi poştale;*
— **159.02** *„Tichete de călătorie“;*
— **159.04** *„Bonuri cantităţi fixe“;*
— **159.05** *„Bilete cu valoare nominală“;*
— **159.09** *„Alte valori“.*

În contabilitate se deschid fişe de conturi analitice corespunzătoare contului sintetic **159**, în care se înregistrează intrările şi ieşirile şi stocul valorilor pe care se înregistrează. La sfârşitul fiecărui trimestru cu ocazia întocmirii balanţei de verificare a înregistrărilor în conturi are loc la compartimentul financiar-contabil operaţiunea numită punctaj, între fişa sintetică a contului **159** şi fişele conturilor analitice ale acestui cont pentru stabilirea corelaţiilor ce trebuie să existe între contul sintetic **159** şi analiticele sale.

Exemple de operaţiuni economice

1. S-a înregistrat contravaloarea cartelelor de masă cu valoarea nominală (materială) cumpărate cu numerar de la tipografie 32 000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

32 000	**159** *„Alte valori“*	=	**13** *„Casa“*	32 000

2. S-a înregistrat achiziționarea de B.C.F. în sumă de 1 500 000 lei de la firma PECO S.A., conform dispoziției de plată:

1 500 000	**159** *„Alte valori“* analitic **04** *„Bonuri cantități fixe“*	=	**120** *„Disponibil din activități autofinanțate“*	1 500 000

3. S-a înregistrat valoarea nominală a biletelor și programelor de spectacol livrate gestionarilor în vederea distribuirii lor în sumă de 300 000 lei, conform notei contabile:

300 000	**159** *„Alte valori“* analitic **05** *„Bilete cu valoare nominală“*	=	**531** *„Venituri de realizat“*	300 000

4. S-a înregistrat valoarea nominală a tichetelor de călătorie achiziționate plătite din contul de finanțare bugetară:

500 000	**159** *„Alte valori“* analitic **02** *„Tichete de călătorie“*	=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent“*	500 000

5. S-a înregistrat achiziționarea de timbre poștale și fiscale, efecte poștale plătite din contul de disponibil conform dispoziției de plată:

250 000	**159** *„Alte valori“* analitic **01** *„Timbre fiscale și poștale“*	=	**105** *„Disponibil al investiției“*	250 000

6. S-a înregistrat depunerea la casierie a c/v biletelor de spectacol vândute, conform chitanței și registrului de casă:

200 000	**13** *„Casa“*	=	**159** *„Alte valori“* analitic **05**	200 000

7. S-a înregistrat valoarea efectelor poștale consumate pentru activitățile autofinanțate conform notei contabile:

10 000	**420** *„Cheltuielile activităților autofinanțate“*	=	**159** *„Alte valori“* analitic **01**	10 000

8. S-a înregistrat valoarea cartelelor de masă distribuite pe trimestrul III, conform notei contabile:

3 000 000	**531** *„Venituri de realizat“*	=	**159** *„Alte valori“* analitic **05**	3 000 000

și concomitent se înregistrează

3 000 000	**120** *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	=	**520** *„Veniturile activităților autofinanțate“*	3 000 000

Scanned with OKEN Scanner

3.1.3. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PRIVIND „DECONTĂRILE"

Constituie obiect al contabilității și sunt înregistrate ca atare operațiunile economice ce privesc raporturile reciproce de decontare între instituția superioară și instituțiile subordonate finanțate de la buget, cunoscute ca *decontări interne*, precum și decontările cu terții (debitori și creditori).

De asemenea, se mai înregistrează ca operațiune de decontare și raporturile de decontare între instituțiile finanțate din bugete diferite (bugete locale și național) precum și operațiunile de decontare cu unitățile subordonate finanțate din bugetul național, cărora li se virează mijloace bănești prin Banca Agricolă sau Banca Națională a României, așa cum este cazul instituțiilor de învățământ preuniversitar și unităților agricole.

În clasa conturilor de decontări se disting trei categorii de conturi **21, 22 și 23**:

Contul **21** *„Decontări interne"* se desfășoară în conturi sintetice de gradul II;

— contul **212** *„Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget"*:

— contul **213** *„Alte decontări"*;

— contul **216** *„Decontări privind gestionarea creditelor externe guvernamentale"*.

Contul **22** *„Decontări cu terții-debitori"* se desfășoară în următoarele conturi sintetice de gradul II:

— **220** *„Debitori"*;

— **225** *„Clienți"*.

Contul **23** *„Decontări cu terții-creditori"* se desfășoară în următoarele conturi sintetice de gradul II:

— **230** *„Decontări cu salariații"*;

— **231** *„Creditori"*;

— **232** *„Decontări cu bugetul administrației centrale de stat"*;

— **233** *„Decontări privind asigurările sociale"*;

— **234** *„Furnizori"*;

— **235** *„Decontări privind contribuția la constituirea fondului de șomaj"*;

— **236** *„Bursieri și doctoranzi"*.

a) *Contabilitatea „DECONTĂRILOR INTERNE"*

Contul **212** *„Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget"* înregistrează decontările pentru mijloacele bănești primite privind finanțarea cheltuielilor aprobate în bugetele de venituri și cheltuieli.

La instituțiile finanțate din bugetul național acest cont se deschide în contabilitate numai pentru evidența relațiilor de decontare dintre ordonatorii principali și secundari și ordonatorii terțiari, care țin contabilitatea proprie și cărora li se virează mijloacele bănești necesare prin bănci.

De asemenea, se mai înregistrează:

— debitorii scăzuți din evidență potrivit normelor legale;

— animale tinere pentru experiență rezultate din prăsilă și roiurile (familiile) de albine obținute la prețurile de investigare;

Scanned with OKEN Scanner

— diferențele de preț la materiale rezultate din reevaluarea stocurilor în special alimente pentru cantine potrivit normelor legale;

— alte operațiuni economice care au loc în contul de finanțare potrivit normelor legale, după caz.

Acest cont se deschide în contabilitatea instituției superioare și respectiv instituția subordonată.

Contul **212** *„Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget"*, după conținutul operațiunilor economice ce le înregistrează este cont de decontări fără numerar, iar după funcțiunea contabilă este cont *bifuncțional.*

În *debit* se înregistrează sumele virate pentru alimentarea conturilor de disponibil al instituțiilor subordonate, iar în *credit* sumele retrase din conturile de disponibil, cheltuielile de mijloace bugetare preluate pe baza dării de seamă contabile anuală, sumele scăzute reprezentând debitori scăzuți, pierderi de materiale distruse de calamități naturale etc.

Soldul contului poate fi *debitor* și reprezintă sumele virate, ori *creditor* și reflectă sumele scăzute la instituția superioară.

Contul **213** *„Alte decontări"* înregistrează raporturile de decontare intervenite în cursul execuției între instituțiile statului reprezentând valoarea materialelor transmise și primite în vederea executării unor acțiuni în contul instituției care le-a expediat. Acest cont, după conținutul economic al operațiunilor economice este cont de decontări, iar după funcțiunea contabilă este *bifuncțional.*

În *debit,* la instituția care expediază materiale altor instituții pentru acțiuni finanțate din alte bugete se înregistrează valoarea acestor materiale, iar în *credit* valoarea acestor materiale pentru care a primit justificarea utilizării acestora de la unitățile de unde s-au transmis.

Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea materialelor transmise și neutilizate, iar soldul *creditor,* materialele primite pentru operațiuni reciproce.

Contabilitatea analitică a contului sintetic **213** *„Alte decontări"* se ține pe fiecare instituție în parte, până la primirea justificării modului de utilizare a materialelor expediate de instituție altor instituții pentru realizarea în comun a unor obiective prestabilite în conformitate cu prevederile legale în domeniu.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat materialele trimise de alte instituții unei instituții pentru realizarea în comun a unei expoziții 500 000 lei conform bonului de predare-primire:

500 000	**213** *„Alte decontări"*	=	600 *„Materiale"*	500 000

și concomitent:

500 000	**600** *„Materiale"*	=	**213** *„Alte decontări"*	500 000

Contul **216** *„Decontări privind gestionarea creditelor externe guvernamentale"* se ține în contabilitatea Ministerului Sănătății ca instituție publică centrală, cu atribuțiuni în domeniul sănătății publice, cu toate drepturile și obligațiile care îi revin în baza actelor normative respective.

Scanned with OKEN Scanner

b) *Contabilitatea „DECONTĂRILOR CU TERȚII-DEBITORI“*

Contul **220** *„Debitorii“* înregistrează:

— relațiile de decontare ce se creează între instituție și salariații săi;

— între instituții;

— între acestea și alte persoane juridice și fizice;

— avansuri spre decontare acordate personalului;

— sumele datorate de personalul instituției reprezentând valoarea integrală sau parțială a uniformelor, echipamentului de lucru distribuit acestora;

— sumele trecute în sarcina persoanelor vinovate pentru pagube materiale aduse instituției;

— creanțe reactivate și alte creanțe;

— sumele acordate în numerar organizatorilor de turnee artistice;

— valoarea biletelor și programelor de spectacole date;

— sumele încasate din vânzarea biletelor;

— justificarea cheltuielilor ocazionate de turnee etc.

Acest cont este cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează sumele pe care instituția trebuie să le primească de la debitori, iar în *credit*, sumele încasate (decontate) de aceasta, precum și cele scăzute în urma insolvabilității sau prescrierii, potrivit dispozițiilor legale.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă sumele neîncasate de la debitori.

Contabilitatea analitică a debitorilor se organizează și se ține prin deschiderea la apariția debitelor a fișelor de conturi analitice nominale pentru fiecare debitor al instituției, iar în cadrul acestora pe feluri de debite cum sunt: **01** *„Avansuri spre decontare“*; **02** *„Debitori din reclamații și litigii“*; **03** *„Debitori din pagube materiale, cheltuieli nelegale și neeconomicoase (certi și în litigii)*; **05** *„Debitori pentru echipament de lucru și uniforme“*; **06** *„Debitori pentru garanții depuse“*; **07** *„Debitori reactivați“*; **08** *„Debitori din taxe datorate de elevi, studenți și doctoranzi străini“*; **09** *„Debitori privind turneele“*; **16** *„Debitori insolvabili“*; **19** *„Alți debitori“*; 20 *„Debitori pentru investiții“*. La sfârșitul fiecărei luni calendaristice, datele contabile înregistrate în fișele analitice se compară cu cele înregistrate în fișa sintetică a contului **220** *„Debitori“* stabilindu-se totodată și corelațiile care trebuie să existe între contul sintetic și analiticele sale.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-a acordat un avans spre decontare unui salariat trimis în delegație în sumă de 35 000 lei, conform ordinului de deplasare:

35 000	220 *„Debitori“*	=	**13** *„Casa“*	35 000

2. S-a înregistrat contravaloarea efectelor poștale constatate lipsă, vinovat fiind un salariat căruia i s-a imputat suma de 5 000 lei, conform procesului verbal de constatare și notei contabile:

5 000	220 *„Debitori“*	=	**159** *„Alte valori“*	5 000

Scanned with OKEN Scanner

3. S-au înregistrat alimente lipsă la inventar, vinovat fiind gestionarul căruia i se impută suma de 50 000 lei din care 10 000 lei diferență de preț, conform procesului-verbal de constatare:

50 000	220 *„Debitori“*	=	%		50 000
			600 *„Materiale“*		40 000
			534 *„Venituri de realizat“*		10 000

4. S-a depus la casierie decontul de cheltuieli al delegatului care justifică suma de 27 000 lei cu documente legale iar diferența de 8 000 lei o varsă la casierie, conform ordinului de deplasare:

35 000	%	=	220 *„Debitori“*		35 000
27 000	410 *„Cheltuielile instituției“*				
8 000	13 *„Casa“*				

5. Salariatul depune la casierie suma de 5 000 lei, reprezentând efectele poștale constatate lipsă, conform chitanței:

5 000	13 *„Casa“*	=	220 *„Debitori“*		5 000

6. S-a reținut pe statul de plată la chenzina a II-a suma de 50 000 lei reprezentând imputația alimentelor lipsă la inventar, conform deciziei de imputare:

50 000	230 *„Decontări cu salariații“*	=	220 *„Debitori“*		50 000

Contul 225 *„Clienți“* se deschide în contabilitatea instituțiilor publice locale pentru a înregistra:

— decontările cu clienții;

— lucrările executate și serviciile facturate clienților obținute din activitățile autofinanțate (ateliere-școală, cantine și bufete de incintă, micro-magazine și microferme școlare, activități de construcții, reparații și instalații, ateliere de multiplicare tip xerox și tipografii etc.;

— materialele rezultate din casarea mijloacelor fixe;

— obiectele de inventar vândute la client în limita condițiilor prevăzute de actele normative în vigoare.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de decontări cu terții-debitori, iar după funcțiunea contabilă este de *activ*.

În *debit* se înregistrează la începutul perioadei datorii de onorat de terți față de clienți, iar în cursul perioadei obligații de plată noi, contractate.

În *credit* se înregistrează sumele încasate (onorate de clienți) de la aceștia.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă sume datorate de clienți.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat obligațiile de plată ale clienților pentru produsele cumpărate de la instituție conform facturii și a dispoziției de plată 250 000 lei:

Scanned with OKEN Scanner

250 000	225 „*Clienți*“	=	520 „*Veniturile activităților autofinanțate*“	250 000

și concomitent se înregistrează conform dispoziției de plată;

250 000	120 „*Disponibil privind activitățile autofinanțate*“	=	225 „*Clienți*“	250 000

2. S-au înregistrat materialele vândute clienților și decontarea acestora conform facturii:

300 000	225 „*Clienți*“	=	600 „*Materiale*“	300 000
300 000	111 „*Disponibil în contul colector de venituri încasate pentru bugetul administrației centrale de stat*“	=	225 „*Clienți*“	300 000

și concomitent se înregistrează conform dispoziției de virare:

300 000	531 „*Venituri de realizat*“	=	232 „*Decontări cu bugetul administrației centrale de stat*“	300 000

3. S-a încasat de la clienți numerar în sumă de 85 000 lei reprezentând consultanță de specialitate efectuată, conform chitanței:

85 000	13 „*Casa*“	=	225 „*Clienți*“	85 000

c) *Contabilitatea „DECONTĂRILOR CU TERȚII-CREDITORI“*

Terții-creditori, ca obiect al înregistrării în contabilitate reprezintă obligații de plată ale instituției față de alte instituții cum ar fi:

— bugetul administrației centrale de stat;
— bugetul asigurărilor sociale și protecției sociale;
— față de salariați și alte persoane fizice și juridice.

Conturile sintetice care se folosesc la înregistrarea operațiunilor economice privind terții-creditori sunt:

— contul **230** „*Decontări cu salariații*“;
— contul **231** „*Creditori*“;
— contul **232** „*Decontări cu bugetul ad-ției centrale de stat*“;
— contul **233** „*Decontări privind asigurările sociale*“;
— contul **234** „*Furnizori*“.

Contul **230** „*Decontări cu salariații*“ este folosit pentru înregistrarea:

— remunerațiilor datorate salariaților;
— sporurilor de vechime neîntreruptă în muncă;
— altor sporuri și indemnizații de conducere;
— indemnizațiilor pentru concedii de odihnă;
— activităților de consultanță cuvenite;
— obligațiilor de plată ale instituției.

Contul **230** „*Decontări cu salariații*“ după conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de surse atrase (fonduri atrase), iar după funcțiunea contabilă este cont de *pasiv*.

Scanned with OKEN Scanner

În *credit* se înregistrează salariile şi alte drepturi salariale datorate prin statele de plată iar în *debit*, sumele plătite efectiv, precum şi reţinerile din salarii (avansul chenzinal impozat, C.A.S., ajutor de şomaj, chirii, rate, popriri etc.).

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă sumele datorate salariaţilor rămase neachitate la sfârşitul lunii.

Contabilitatea analitică a contului 230 *„Decontări cu salariaţii"* se realizează prin fişa personală a salariaţilor care se deschide pentru fiecare salariat la începutul fiecărui an financiar şi pe baza statelor de plată a salariilor. Se deschid două fişe de conturi analitice şi anume 230.01 *„Decontări cu salariaţii pentru activitatea curentă"* şi 230.02 *„Decontări cu salariaţii pentru investiţii"* înregistrând distinct operaţiunile economice aferente perioadei curente de cele ale celorlalte activităţi.

EXEMPLE DE OPERAŢIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat statele de plată a salariilor ce se cuvin salariaţilor la sfârşitul lunii 7 500 000 lei, conform notei contabile:

7 500 000	**410** *„Cheltuielile instituţiei"*	=	**230** *„Decontări cu salariaţii"*	7 500 000

2. S-au înregistrat salariile cuvenite, pentru luna expirată, salariaţilor de la activităţile autofinanţate 1 300 000 lei, conform statelor de plată şi notei contabile:

1 300 000	**420** *„Cheltuielile activităţilor autofinanţate"*	=	**230** *„Decontări cu salariaţii"*	1 300 000

3. S-a înregistrat plata chenzinei a II-a şi reţinerile din salarii astfel:

total salarii = 7 500 000 + 1 300 000 lei = 8 800 000 lei

din care:

— impozit pe salarii	= 1 760 000 lei
— C.A.S. (3%)	= 254 000 lei
— ajutor şomaj (1%)	= 88 000 lei
— chirii locuinţe	= 12 500 lei
— debite restante	= 25 500 lei
Total reţineri	= 2 139 000 lei

Total rest de plată = 8 800 000 — 2 139 000 = 6 661 000 lei

6 661 000	**230** *„Decontări cu salariaţii"*	=	**13** *„Casa"*	6 661 000
1 760 000	**230** *„Decontări cu salariaţii"*	=	**232** *„Decontări cu bugetul administraţiei centrale de stat"*	1 760 000
254 000	**230** *„Decontări cu salariaţii"*	=	**233.02** *„Decontări privind contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară"*	254 000

Scanned with OKEN Scanner

88 000	230	*„Decontări cu salariații"*	=	235.02 *„Decontări privind contribuția salariaților la fondul de șomaj"*	88 000
125 000	230	*„Decontări cu salariații"*	=	231 *„Creditori" analitic R.A. Locuința*	125 000
25 500	230	*„Decontări cu salariații"*	=	220 *„Debitori"*	25 500

Contul **231** *„Creditori"* ține evidența creditorilor instituției pentru:

— sumele reținute din salariile personalului, pe bază de hotărâre judecătorească, în favoarea altor instituții, persoane juridice și fizice;

— salariile și bursele neridicate în termenul legal de plată;

— sumele reținute de la salariați pentru rate scadente către unitățile patrimoniale titulare; (R.A. Locuința, societăți comerciale de vânzări a mărfurilor etc.);

— garanții materiale depuse de către gestionari;

— sumele primite de la alte instituții pentru efectuarea operațiunilor de mandat precum și a deconturilor cu alți creditori în afara celor privind livrări de bunuri materiale, executări de lucrări sau prestații de servicii a căror evidență se ține prin contul **234** *„Furnizori"*.

Contul **231** *„Creditori"*, după conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de decontări cu terții-creditori, iar după funcțiunea contabilă este cont de *pasiv*.

În *creditul* contului se înregistrează obligațiile instituției față de creditori, iar în *debit*, sumele plătite acestora, reținute sau prescrise potrivit dispozițiilor legale.

Soldul contului este *creditor* și reprezintă sumele datorate creditorilor.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat salarii neridicate cuvenite salariaților la chenzina I-a în sumă de 150 000 lei, conform statului de plată:

150 000	230	*„Decontări cu salariații"*	=	231 *„Creditori"*	150 000

2. S-a înregistrat alimentarea contului de disponibil cu mijloace bănești primite de la buget pentru plata unor ajutoare sociale 1 000 000 lei, conform extrasului de cont al băncii:

1 000 000	105	*„Disponibil al instituției"*	=	231 *„Creditori"*	1 000 000

3. S-au înregistrat burse neridicate în termen de către elevii plecați la olimpiade în sumă de 180 000 lei conform listelor de plată:

180 000	236	*„Bursieri și doctoranzi"*	=	231 *„Creditori"* analitic: 01	180 000

Scanned with OKEN Scanner

4. S-a înregistrat valoarea materialelor rezultate din casarea mijloacelor fixe reținute de instituție 500 000 lei, conform procesului-verbal și notei de predare-transfer-restituire:

500 000	600 *„Materiale“*	=	231 *„Creditori“*	500 000

5. S-a restituit creditorului „Gama S.R.L.“ numerarul în sumă de 450 000 lei conform dispoziției de plată către casierie:

450 000	231 *„Creditori“*	=	13 *„Casa“*	450 000

Contul 232 *„Decontări cu bugetul administrației centrale de stat“* ține evidența relațiilor de decontare între instituție și bugetul administrației centrale de stat privind:

— veniturile instituției;

— impozitul pe salarii;

— penalizările aplicate potrivit normelor în vigoare;

— diferențele de preț la recuperarea pagubelor provocate de salariați în legătură cu gestionarea patrimoniului (între prețul contabil și de imputație);

— sumele datorate după expirarea termenului legal de prescripție.

Acest cont după conținutul operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de decontare (pasive stabile), iar după funcțiunea contabilă, de *pasiv*.

În *credit* înregistrează sumele datorate bugetului administrației centrale de stat, iar în *debit* stingerea obligațiilor de plată (vărsământ) efectuate în contul acesteia.

Soldul contului este *creditor* și reprezintă sumele datorate, dar nevărsate de instituție.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. Cu ocazia verificării soldului de casă s-a constatat un plus de numerar de 55 000 lei, care conform prevederilor legale se varsă la bugetul statului, conform procesului verbal de constatare:

55 000	13 *„Casa“*	=	232 *„Decontări cu bugetul administrației centrale de stat“*	55 000

și concomitent se înregistrează conform dispoziției de virare:

55 000	232 *„Decontări cu bugetul administrației centrale de stat“*	=	13 *„Casa“*	55 000

2. S-a încasat suma de 275 000 lei din imputații, care se varsă la buget conform dispoziției de încasare:

275 000	531 *„Venituri de realizat“*	=	232 *„Decontări cu bugetul administrației centrale de stat“*	275 000

Scanned with OKEN Scanner

şi concomitent se înregistrează conform dispoziţiei de virare:

275 000	232	*„Decontări cu bugetul administraţiei centrale de stat“*	=	**111**	*„Disponibil din sume încasate pentru bugetul administraţiei centrale de stat“* 275 000

3. S-a înregistrat cota legală din veniturile activităţilor autofinanţate în sumă de 1 800 000 lei ce se cuvine bugetului statului:

1 800 000	232	*„Decontări cu bugetul administraţiei centrale de stat“*	=	**120**	*„Disponibil privind activităţile autofinanţate“* 1 800 000

4. S-a înregistrat vărsarea impozitului pe salarii în sumă de 1 760 000 lei, conform dispoziţiei de plată:

1 760 000	232	*„Decontări cu bugetul administraţiei centrale de stat“*	=	**105**	*„Disponibil al instituţiei“* 1 760 000

5. S-a depus numerar în sumă de 115 000 lei în contul bugetului administraţiei centrale de stat conform foii de vărsământ cu chitanţă:

115 000	232	*„Decontări cu bugetul administraţiei centrale de stat“*	=	**13.**	*„Casa“* 115 000

Contul **233** *„Decontări privind asigurările sociale“* înregistrează contribuţia instituţiei la asigurările sociale (C.A.S.) în proporţie de 25% din fondul de salarii lunar, precum şi contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară (3%) din venitul lunar brut, pentru formarea fondului pentru asigurările sociale şi pensia suplimentară.

Contul **233** *„Decontări privind asigurările sociale“*, după conţinutul economic al operaţiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este un cont de surse (pasive stabile); după funcţiunea contabilă este cont de *pasiv.*

În *credit* se înregistrează contribuţia la asigurările sociale calculată şi vărsată lunar în funcţie de fondul de salarii alocat şi veniturile realizate de salariaţi prin aplicarea unei cote procentuale stabilită potrivit dispoziţiilor legale.

În *debit* înregistrează sumele virate sau plătite în contul asigurărilor sociale.

Soldul contului este *creditor* şi reflectă contribuţia la asigurările sociale nedecontate de către instituţie.

EXEMPLE DE OPERAŢIUNI ECONOMICE

1. S-a înregistrat contribuţia instituţiei la asigurările sociale 2 200 000 lei şi virarea la bugetul asigurărilor sociale:

2 200 000	**410**	*„Cheltuielile instituţiei“*	=	233	*„Decontări privind contribuţia instituţiei la asigurările sociale“* analitic: **01** 2 200 000

Scanned with OKEN Scanner

și concomitent se face înregistrarea:

2 200 000	233	*„Decontări privind contribuția instituției la asigurările sociale“* analitic: **01**	=	105 *„Disponibil al instituției“*	2 200 000

2. S-a virat la bugetul asigurărilor sociale contribuția salariaților la pensia suplimentară 254 000 lei, conform dispoziției de plată:

254 000	233	*„Decontări privind contribuția salariaților la pensia suplimentară“* analitic: **02**	=	105 *„Disponibil al instituției“*	254 000

3. În cursul lunii s-au achitat salariaților ajutoare de boală (concediu medical) în sumă de 125 000 lei, conform registrului de casă:

125 000	233	*„Decontări privind asigurările sociale“*	=	13 *„Casa“*	125 000

4. S-a înregistrat soldul contribuției la asigurările sociale nefolosit 129 000 lei, conform notei contabile:

129 000	233	*„Decontări privind asigurările sociale“*	=	700 *„Finanțare de la buget privind anul curent“*	129 000

Contul **234** *„Furnizori“* ține evidența decontărilor cu furnizorii instituției pentru aprovizionări de materiale și alimente, lucrări executate și servicii prestate etc. privind activitatea curentă a instituției.

Contul **234** *„Furnizori“* după conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de mijloace bănești în decontare, iar după funcțiunea contabilă este de *pasiv*.

În *credit* se înregistrează sumele datorate furnizorilor pentru prestațiile facturate, iar în *debit*, sumele plătite (decontate) acestora din disponibilitățile bănești ale instituției.

Soldul contului este *creditor* și reflectă sumele datorate (nedecontate) furnizorilor instituțiilor.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat materiale de întreținere și gospodărire conform facturii expediate de Societatea Comercială „Mecanica S.A.“, preț de înregistrare 860 000 lei, conform facturii:

860 000	600	*„Materiale de întreținere și gospodărire“* analitic **02**	=	234 *„Furnizori“*	860 000

2. S-au înregistrat obiecte de inventar (veselă pentru cantină) expediate de firma „Moldova“ S.A., conform facturii 1 500 000 lei. Se dau în folosință obiectele de inventar la cantină:

1 500 000	420	*„Cheltuielile activităților autofinanțate“*	=	234 *„Furnizori“*	1 500 000

Scanned with OKEN Scanner

şi concomitent se face înregistrarea:

1 500 000	**603** *„Obiecte de inventar în folosinţă“*	=	**311** *„Fondul obiectelor de inventar“*	1 500 000

3. S-a înregistrat primirea de la Societatea Comercială „Comtim“ 100 capete purcei categoria 0—6 luni la preţul de înregistrare de 2 500 000 lei, pentru îngrăşare, conform facturii:

2 500 000	**610** *„Animale tinere şi la îngrăşat“*	=	**234** *„Furnizori“*	2 500 000

4. S-a înregistrat contravaloarea reparaţiilor curente la instalaţiile de apă, gaze şi canalizare de către firma „Alex S.R.L.“ conform facturii 1 235 000 lei şi a procesului-verbal de recepţie şi punere în funcţiune:

1 235 000	**420** *„Cheltuielile activităţilor autofinanţate“*	=	**234** *„Furnizori“*	1 235 000

5. S-a decontat din contul de disponibil factura furnizorului de materiale 860 000 lei, conform facturii:

860 000	**234** *„Furnizori“*	=	**105** *„Disponibil al instituţiei“*	860 000

6. S-a decontat factura furnizorului „Moldova“ S.A. pentru obiectele de inventar expediate 1 500 000 lei, conform dispoziţiei de plată:

1 500 000	**234** *„Furnizori“*	=	**120** *„Disponibil privind activităţile autofinanţate“*	1 500 000

7. S-a decontat factura furnizorului S.C. „Comtim“ S.A pentru 100 capete purcei, conform dispoziţiei de plată 2 500 000 lei:

2 500 000	**234** *„Furnizori“*	=	**120** *„Disponibil pentru activităţi autofinanţate“*	2 500 000

8. S-a decontat factura firmei „Alex S.R.L.“ pentru reparaţiile efectuate, conform dispoziţiei de plată:

1 235 000	**234** *„Furnizori“*	=	**120** *„Disponibil privind activităţile autofinanţate“*	1 235 000

Contul **235** *Decontări privind contribuţia la constituirea ajutorului de şomaj* ţine evidenţa constituirii fondului pentru ajutorul de şomaj prin contribuţia de 5% din fondul de salarii al instituţiei şi a salariaţilor de 1% din totalul veniturilor (salariul brut) realizate de salariaţi în fiecare lună. După conţinutul economic este cont de surse (de decontări), iar după funcţiunea contabilă este cont de *pasiv*.

În *credit* înregistrează contribuţia instituţiei de 5% şi a salariaţilor de 1% la constituirea fondului pentru ajutorul de şomaj, iar în *debit*, sumele virate sau plătite asigurărilor şi protecţiei sociale prin conturile de disponibil al instituţiei.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului este *creditor* și reflectă contribuția la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj nedecontată de către instituție.

Contabilitatea analitică a contului **235** *„Decontări privind contribuția la constituirea fondului de șomaj"* se realizează prin două analitice distincte funcție de contribuabili și anume: **01** *„Contribuția instituției la constituirea fondului pentru ajutor de șomaj"* și **02** *„Contribuția salariaților la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj"*.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-a înregistrat contribuția instituției la constituirea fondului pentru ajutor de șomaj (5% din fondul de salarii de 8 800 000 lei), 440 000 lei:

440 000	**410** *„Cheltuielile instituției"*	=	**235** *„Decontări privind contribuția instituției la fondul de șomaj"* analitic: **01**	440 000

2. S-a vărsat la fondul pentru ajutorul de șomaj contribuția instituției în sumă de 440 000 lei, conform dispoziției de plată:

440 000	**235** *„Decontări privind contribuția instituției la ajutorul de șomaj;* analitic **01**	=	**105** *„Disponibil al instituției"*	440 000

3. S-a virat la bancă contribuția salariaților la ajutorul de șomaj 88 000 lei, conform dispoziției de plată:

88 000	**235** *„Decontări privind contribuția salariaților la ajutorul de șomaj"* analitic: **02**	=	**105** *„Disponibil al instituției"*	88 000

Contul **236** *„Bursieri și doctoranzi"* înregistrează decontările cu elevii, studenții și doctoranzii pentru drepturile bănești de burse cuvenite potrivit legii. După conținutul economic este cont de surse (de decontări bănești), după funcțiunea contabilă este de *pasiv*.

În *credit* se înregistrează sumele datorate ce se cuvin bursierilor elevi, studenți și doctoranzi, iar în *debit* sumele achitate acestora din disponibilitățile bănești ale instituției.

Soldul contului este *creditor* și reflectă sume datorate și nedecontate.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat drepturile de burse al elevilor pentru trimestrul III 1993/1994 780 000 lei, conform listei de plată:

780 000	**410** *„Cheltuielile instituției"*	=	**236** *„Bursieri și doctoranzi"*	780 000

2. S-a înregistrat plata burselor ce se cuvin elevilor 780 000 lei, conform listei de plată și registrului de casă:

780 000	**236** *„Bursieri și doctoranzi"*	=	**13** *„Casa"*	780 000

Scanned with OKEN Scanner

3.1.4. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PRIVIND „FONDURILE INSTITUȚIEI"

Ținând seama de principiul *dublei reprezentări a elementelor* patrimoniale, principiu de bază al contabilității în partidă dublă și a calculului contabil digrafic, fondurile (sursele) reflectă proveniența, modul de dobândire sau formare a mijloacelor economice din dotarea instituției administrației publice.

Fondurilor le corespund conturi specifice, conturi ce se întâlnesc în clasa a 3-a, denumită **„FONDURI".** Cu ajutorul conturilor din această clasă se înregistrează sursa mijloacelor economice proprii ale instituției, precum și fondurile cu destinație specială. Din această clasă fac parte conturile de gradul I. **31** *„Fondurile instituției"* și **33** *„Fonduri cu destinație specială"*. Contul **31** *„Fondurile instituției"* se desfășoară în următoarele conturi de gradul II:

— contul **310** *„Fondul mijloacelor fixe".*

— contul **311** *„Fondul obiectelor de inventar".*

Contul **33** *„Fonduri cu destinație specială"* se desfășoară în contul de gradul II:

— **337** *„Fonduri cu destinație specială"*, cont ce se desfășoară în continuare în subanalitice funcție de felul și destinația fondurilor speciale.

Funcțiunea contabilă a contului **310** *„Fondul mijloacelor fixe"*, conturile corespondente și exemplificarea acestuia au fost prezentate la fascicolul 3.1.1. cu titlul *„Contabilitatea operațiunilor economice privind* **„Mijloacele Fixe".**

Contul **311** *„Fondul obiectelor de inventar"*, înregistrează sursa de proveniență a obiectelor de inventar aflate în dotarea instituției precum și a celor care intră în gestiune în cursul anului financiar. Acest cont, după conținutul economic este cont de surse sau fonduri, după funcțiunea contabilă este de *pasiv*.

În *credit* se înregistrează sursele obiectelor de inventar intrate în gestiunea instituției, prin cumpărare, transfer, donație etc., iar în *debit* diminuarea sursei ca urmare a scoaterii din uz (folosință) sau transferării obiectelor de inventar.

Soldul contului este *creditor* și reprezintă sursele obiectelor de *inventar existente.*

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat obiectele de inventar intrate în magazie, conform procesului-verbal și a bonului de intrare:

1 450 000	**602** *„Obiecte de inventar în magazie"*	=	**311** *„Fondul obiectelor de inventar"*	1 450 000

și concomitent se înregistrează:

1 450 000	**410** *„Cheltuielile instituției"*	=	**234** *„Furnizori"*	1 450 000

2. S-a înregistrat prețul de înregistrare a veselei de la cantină constatate lipsă la inventariere, vinovat fiind gestionarul cantinei 75 000 lei și

Scanned with OKEN Scanner

se impută suma de 100 000 lei conform procesului verbal şi deciziei de imputare:

75 000	311 „*Fondul obiectelor de inventar*“	=	602 „*Obiecte de inventar în magazie*“	75 000

şi concomitent se înregistrează:

25 000	220 „*Debitori*“	=	531 „*Venituri de realizat*“	25 000

Contul **337** „*Fonduri cu destinaţie specială*“ ţine evidenţa fondurilor cu destinaţie specială constituite în conformitate cu normele în vigoare:

— fonduri de rezervă pentru mijloace circulante;

— fond de asigurare;

— fond pentru acoperirea cheltuielilor determinate de calamităţi naturale;

— fond pentru cercetare-dezvoltare;

— fond de premiere;

— fond pentru dezvoltarea cantinelor, căminelor, atelierelor şcoală etc.

De asemenea, în acest cont se înregistrează fondurile provenite din mijloace materiale şi băneşti primite de la persoane juridice sau fizice, după caz, (comitete de părinţi, în cazul instituţiilor de învăţământ) sub formă de donaţii, potrivit reglementărilor în vigoare. După conţinutul economic este cont de surse sau fonduri speciale, după funcţiunea contabilă este de *pasiv*.

În *credit* se înregistrează fondurile constituite pe seama surselor de formare legale, iar în *debit* se înregistrează sumele cheltuite sau virate unităţilor în subordine din aceste fonduri.

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă fondurile existente la dispoziţia instituţiei.

Contabilitatea analitică se ţine pe feluri de fonduri cu destinaţie specială prin desfăşurarea pe analitice (fişe de conturi analitice) a contului **337** „*Fonduri cu destinaţie specială*, astfel:

— **01** „*Fonduri de rezervă pentru mijloace circulante*“;

— **02** „*Fond de asigurare*“;

— **03** „*Fond pentru acoperirea cheltuielilor determinate de calamităţi naturale*“;

— **04** „*Fond pentru cercetare-dezvoltare*“;

— **05** „*Fond de premiere*“;

— **06** „*Fond de ameliorare şi dezvoltare a fondului funciar*“;

— **07** „*Fond pentru combaterea dăunătorilor*“;

— **08** „*Sume pentru dezvoltarea căminelor-atelier şi atelierelor-şcoală ale Ministerului Muncii*“;

— **09** „*Sume primite din fondul de conjunctură*“;

— **10** „*Sume primite ca donaţie*“;

— **13** „*Fond de plată a dobânzilor externe şi de rambursare a creditelor externe*“;

— **19** „*Alte fonduri*“.

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-a înregistrat suma de 1 200 000 donată de firma „R.C. Star" S.R.L. conform extrasului de cont al băncii:

1 200 000	**119**	*„Disponibilități din fonduri cu destinație specială"*	=	**337**	*„Sume primite ca donație"* analitic: **10.**	1 200 000

2. S-a înregistrat prețul de înregistrare al materialelor donate instituției de firma „AGMUS" S.A. în sumă de 800 000 lei:

800 000	**600**	*„Materiale"* analitic: **09** *„Alte materiale"*	=	**337**	*„Sume primite ca donație"* analitic: **10**	800 000

3. S-au înregistrat cheltuielile efectuate din fondul cu destinație specială pentru acțiunile îndeplinite 900 000 lei, conform notei contabile:

900 000	**337**	*„Fonduri cu destinație specială"*	=	**119**	*„Disponibilități din fonduri cu destinație specială"*	900 000

4. S-a înregistrat prețul materialelor consumate primite din donație 550 000 lei pentru finalizarea acțiunii propuse, conform notei contabile:

550 000	**337**	*„Fond cu destinație specială"*	=	**600**	*„Materiale"* analitic: **09**	550 000

3.1.5. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PRIVIND „CHELTUIELILE INSTITUȚIEI"

Sunt considerate cheltuieli ale instituției și înregistrate ca atare în contabilitate, consumări de valori materiale și bănești ca:

— materiale pentru curățenia și întreținerea spațiilor de învățământ;
— materiale pentru uz didactic;
— rechizite de birou și efecte poștale;
— alimente de la cantine;
— medicamentele din dotarea cabinetelor medicale;
— furaje și așternut la animale;
— carburanți, lubrifianți și piese auto;
— gaze naturale, combustibili solizi etc.;
— plăți pentru salariile personalului didactic și pentru celelalte categorii de personal;
— bursele elevilor și studenților.

Toate cheltuielile instituției din perioada curentă se înregistrează în conturile din clasa a 4-a, **„CHELTUIELI".**

Acestea cuprind două conturi de gradul I:

— **41** *„Cheltuielile instituției";*
— **42** *„Cheltuielile altor activități".*

Scanned with OKEN Scanner

Contul **41** se subdivide în *două conturi sintetice* de gradul II:
— **410** *„Cheltuielile instituției de la buget“;*
— **415** *„Cheltuieli pentru investiții în continuare“.*
Contul **42** se subdivide la rândul său tot în *două conturi sintetice* de gradul II:
— **420** *„Cheltuielile activităților autofinanțate“;*
— **421** *„Cheltuieli din fonduri cu destinație specială“.*
Contul **420** se desfășoară pe *două analitice* astfel:
— **420. 01** *„Cheltuieli pentru activitatea curentă“;*
— **420. 03** *„Vărsăminte la buget“.*

Contul **410** *„Cheltuielile instituției de la buget“*, înregistrează cheltuielile efectuate pentru executarea acțiunilor cuprinse în bugetele de venituri și cheltuieli potrivit clasificației bugetare.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale este cont de cheltuieli (active circulante materiale și bănești), iar după funcțiunea contabilă este de *activ*.

In *debit* înregistrează în cursul anului, suma cheltuielilor ocazionate cu desfășurarea normală a activității instituției, iar în *credit* la sfârșitul anului închiderea contului de cheltuieli prin contul de finanțare bugetară. Dacă există sold, acesta cuprinde cheltuielile efectuate în cursul anului și *trebuie* să fie *debitor*.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-a înregistrat consumul de: energie electrică în sumă de 350 000 lei, apă și gaze naturale 410 000 lei, convorbiri telefonice 225 000 lei, conform facturilor furnizorilor: RAJAC, ROMGAZ, ROMTELECOM, conform facturilor și extrasului de cont:

985 000	**410** *„Cheltuielile instituției“*	=	**105** *„Disponibil al instituției“*	985 000

2. S-au înregistrat cheltuielile de transport achitate firmei „ROMTRANS“ S.A., conform notei contabile:

500 000	**410** *„Cheltuielile instituției“*	=	**150** *„Carnete cecuri cu limită de sumă“*	500 000

3. S-au înregistrat cheltuielile efectuate de ambasadele României în străinătate, în trimestrul I 1994, conform notei contabile:

875 000 000	**410** *„Cheltuielile instituției“*	=	**212** *„Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget“*	875 000 000

4. S-a înregistrat valoarea deconturilor de cheltuieli depuse de personalul instituției pentru justificarea avansului primit în sumă de 175 000 lei, conform notei contabile:

175 000	**410** *„Cheltuielile instituției“*	=	220 *„Debitori“*	175 000

Scanned with OKEN Scanner

5. S-a înregistrat consumul de materiale pentru nevoile instituției 1 325 000 lei, conform notei contabile:

1 325 000	410 „*Cheltuielile instituției*“	=	600 „*Materiale*“	1 325 000

6. S-au înregistrat sume decontate în sarcina unor persoane vinovate de efectuarea cheltuielilor nejustificate cu documente 220 000 lei:

220 000	220 „*Debitori*“	=	410 „*Cheltuielile instituției*“	220 000

7. S-au înregistrat la sfârșitul anului bugetar cheltuielile efectuate în cursul anului și acoperite din venituri proprii la spitalul C.F.R., conform notei contabile:

5 675 000	510 „*Veniturile instituției*“	=	410 „*Cheltuielile instituției*“	5 675 000

Contul **415** „*Cheltuieli pentru investiții în continuare*“ se deschide în contabilitatea instituției superioare (Inspectoratul Școlar Județean, Direcția Sanitară Județeană etc.), cu atribuțiuni directe în activitatea instituțiilor subordonate acesteia (școli generale, licee, spitale, dispensare, policlinici etc.) și înregistrează toate cheltuielile de investiții noi, reparații curente și capitale, retehnologizarea unor activități autofinanțate etc. efectuate de antreprenori la instituțiile (unitățile) subordonate și decontate acestora.

Contul **420** „*Cheltuielile activităților autofinanțate*“ înregistrează cheltuielile efectuate pentru activități specifice:

— cantine pentru elevi și studenți;

— spitale cu paturi și cu plata integrală a prestațiilor efectuate;

— policlinici cu plată;

— turnee artistice și spectacole etc.

De asemenea, în acest cont se înregistrează și cheltuielile de investiții executate pentru:

— cantine și dotarea acestora cu inventarul necesar;

— săli de spectacole;

— reutilări;

— reamenajări etc.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de cheltuieli (active circulante materiale și bănești), după funcțiunea contabilă este cont de *activ*.

În *debit* înregistrează în cursul anului, totalitatea cheltuielilor efectuate, iar în *credit* la sfârșitul anului, închiderea acestui cont prin contul de venituri.

Soldul contului este debitor și reprezintă cheltuielile efectuate în cursul anului.

Contul **420** „*Cheltuielile activităților autofinanțate*“ se desfășoară pe analiticele: **420. 01** „*Cheltuieli pentru activitatea curentă*“ și **420.03** „*Vărsăminte la buget*“.

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-a înregistrat plata din contul deschis la bancă a sumei de 2 710 000 lei pentru activități autofinanțate, conform notei contabile:

2 710 000	420	*„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	=	120 *„Disponibil privind activitățile autofinanțate"*	2 710 000

2. S-a înregistrat suma plătită în numerar reprezentând cheltuieli ale cantinei, conform dispoziției de plată către casierie:

89 000	420	*„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	=	13 *„Casa"*	89 000

3. S-au achitat cheltuielile cu transportul alimentelor cumpărate, în sumă de 66 000 lei firmei „TAXICOM" S.A., cu carnete cec cu limită de sumă:

66 000	420	*„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	=	150 *„Carnete cecuri cu limită de sumă"*	66 000

4. S-a înregistrat consumul de efecte poștale privind activitatea cantinei în sumă de 25 000 lei, conform notei contabile:

25 000	420	*„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	=	159 *„Alte valori"*	25 000

5. S-a înregistrat consumul de alimente pentru prepararea hranei la cantină, conform notei contabile:

5 330 000	420	*„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	=	600 *„Materiale"*	5 330 000

6. S-a înregistrat valoarea alimentelor restituite la magazie neconsumate, conform bonului de predare-transfer-restituire:

410 000	420	*„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	=	600 *„Materiale"*	410 000

7. S-a înregistrat suma de 160 000 lei trecută în sarcina merceologului cantinei reprezentând cheltuieli nejustificate în cursul trimestrului II, conform procesului verbal și notei de debitare-creditare:

160 000	220	*„Debitori"*	=	420 *„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	160 000

8. S-a înregistrat la sfârșitul anului bugetar totalul cheltuielilor efectuate în cursul anului pentru închiderea contului de cheltuieli 7 958 000 lei, conform notei contabile:

7 958 000	520	*„Veniturile activităților autofinanțate"*	=	420 *„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	7 958 000

Scanned with OKEN Scanner

Contul **421** *„Cheltuieli din fonduri cu destinație specială“* ține evidența cheltuielilor din fondurile speciale constituite la nivelul ordonatorilor principali de credite, respectiv consumarea fondurilor cu destinație specială, fonduri cum sunt: fonduri de rezervă, fond de asigurare, fond pentru cercetare-dezvoltare etc.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de cheltuieli materiale și bănești (active circulante materiale și bănești), iar după funcțiunea contabilă este de *activ!*

În *debit* se înregistrează plățile făcute (acoperirea cheltuielilor) din fondurile cu destinație specială, ocazionate de acțiunile ce apar în cursul anului, cum ar fi de exemplu:

— proiectarea, finalizarea și testarea unei teme de cercetare-dezvolatare;

— acordarea fondului de premiere cuvenit salariaților, ori acoperirea cheltuielilor determinate de calamități naturale (secetă, inundații, cutremure etc.), potrivit dispozițiilor legale în vigoare.

În *credit* înregistrează la sfârșitul anului, când se închide exercițiul financiar, decontarea cheltuielilor ocazionate în cursul anului pe seama fondurilor cu destinație specială.

Soldul contului este *debitor* și reflectă cheltuielile efectuate în cursul anului dar nedecontate pe seama fondurilor la 31 decembrie a anului financiar.

Exemple de înregistrări privind contul **421** *„Cheltuieli din fonduri cu destinație specială“.*

1. Cheltuielile ocazionate cu acțiunea teme de cercetare: calamități naturale etc. astfel:

421 *„Cheltuieli din fonduri cu destinație specială“*	=	%	
		600 *„Materiale“*	
		603 *„Obiecte de inventar în folosință“*	
		230 *„Decontări cu salariații“*	
		233 *„Decontări privind asigurările sociale“*	
		234 *„Furnizori“*	
		235 *„Decontări privind contribuția la constituirea fondului de șomaj“*	

2. Închiderea contului **421** *„Cheltuieli din fonduri cu destinație specială“* prin contul **337** *„Fonduri cu destinație specială“*, astfel:

337 *„Fonduri cu destinație specială“* analitic: fondul special potrivit acțiunii specifice	=	**421** *„Cheltuieli din fonduri cu destinație specială“*
— cu decontarea cheltuielilor pe seama fondului		

3.1.6. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PRIVIND **„VENITURILE INSTITUȚIEI“**

Instituțiile administrației publice sunt înființate și organizate conform următorului principiu de bază: *toate cheltuielile sunt acoperite de la bugetul statului și toate veniturile sunt vărsate la bugetul statului.*

Scanned with OKEN Scanner

Instituţiile administraţiei publice obţin venituri din activităţi ca:

— mesele servite la cantinele instituţiilor de învăţământ, bufete de incintă;

— valorificarea spaţiilor de cazare pe timpul vacanţelor elevilor şi studenţilor;

— utilizarea paturilor, medicamentelor şi asistenţei medicale la instituţiile sanitare cu plată;

— valorificarea produselor obţinute de atelierele-şcoală;

— turnee artistice ale instituţiilor de cultură;

— consultanţă de specialitate;

— barouri de avocaţi;

— activităţi de notariat şi stare civilă etc.

Contabilitatea veniturilor se ţine prin conturile din clasa a 5-a de conturi din planul actual de conturi cu titlul: Clasa a 5-a *„VENITURI"*.

Din această clasă fac parte conturile de gradul I:

— **51** *„Veniturile instituţiei"*;

— **52** *„Veniturile altor activităţi"*;

— **53** *„Venituri anticipate şi de realizat"*.

Contul **51** cuprinde contul sintetic de gradul II, **510** *„Veniturile instituţiei"*.

Contul **52** se subdivide în următoarele conturi sintetice de gradul II:

— **520** *„Veniturile activităţilor autofinanţate"*;

— **528** *„Venituri din anii precedenţi şi alte surse"*.

Contul **53** cuprinde la rândul său următoarele conturi sintetice de gradul II:

— **530** *„Venituri anticipate"*;

— **531** *„Venituri de realizat"*.

Contul **510** *„Veniturile instituţiei"* ţine evidenţa veniturilor proprii ale instituţiilor administraţiei publice (instituţii de învăţământ, de cultură şi artă, sanitare etc).

După conţinutul economic este cont de surse de acoperire a cheltuielilor, iar după funcţia contabilă este cont de *pasiv*.

În *credit* se înregistrează veniturile realizate, iar în *debit* cheltuielile efectuate pentru obţinerea veniturilor.

Soldul contului trebuie să fie *debitor* şi reprezintă veniturile nete obţinute.

Contabilitatea analitică a contului **510** se ţine pe surse de venituri potrivit bugetului de venituri şi cheltuieli aprobat.

EXEMPLE DE OPERAŢIUNI ECONOMICE:

1. S-a înregistrat încasarea prin casierie a sumei de 325 000 lei reprezentând venituri ale instituţiei, conform notei de debitare-creditare:

325 000	**13** *„Casa"*	=	**510** *„Veniturile instituţiei"*	325 000

2. S-au înregistrat venituri proprii încasate în cursul anului prin contul de disponibil 1 100 000 lei, conform dispoziţiei de încasare:

1 100 000	**105** *„Disponibil al instituţiei"*	=	**510** *„Veniturile instituţiei"*	1 100 000

Scanned with OKEN Scanner

3. S-a înregistrat încasarea de venituri proprii prin contul de finanțare de la buget a sumei de 1 500 000 lei destinată acoperirii cheltuielilor, conform dispoziției de încasare:

1 500 000	700 *„Finanțare de la buget privind anul curent“*	=	510 *„Veniturile instituției“*	1 500 000

4. S-au înregistrat la sfârșitul anului cheltuielile efectuate în cursul anului 4 750 000 lei, conform notei contabile:

4 750 000	510 *„Veniturile instituției“*	=	410 *„Cheltuielile instituției“*	4 750 000

Contul **520** *„Veniturile activităților autofinanțate“* ține evidența veniturilor din desfășurarea activităților autofinanțate, care se lasă la dispoziția instituțiilor în cauză, potrivit normelor în vigoare. După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de venituri (surse), după funcțiunea contabilă este de *pasiv*.

Se *creditează* cu veniturile realizate din activitățile autofinanțate aferente perioadei curente, iar în *debit* înregistrează unele operațiuni care diminuează veniturile (dacă este cazul) ca:

— acoperirea pagubelor provocate de calamități naturale;

— boli infecțioase (ciumă, holeră, trichinoză etc.) la oameni și la animale etc.;

Soldul contului este *creditor* și reprezintă veniturile nete obținute.

Contabilitatea analitică a contului **520** se ține pe feluri de venituri potrivit planului de venituri și cheltuieli aprobat și anume prin desfășurarea pe analitice a contului **520** *„Veniturile activităților autofinanțate“*: **01** *„Venituri proprii“* și **02** *„Alocație de la buget“*.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. Se alocă suma de 2 420 000 lei de la Inspectoratul Școlar Județean reprezentând cheltuieli de masă și cazare pentru elevii din Republica Moldova, conform dispoziției de virare și extrasului de cont:

2 420 000	120 *„Disponibil pentru activitățile autofinanțate“*	=	520 *„Veniturile activităților autofinanțate“*	2 420 000

2. S-a încasat suma de 9 200 000 lei prin casierie reprezentând c/v hranei și a cazării pentru elevii din internat pentru trimestrul III 1993/1994, conform dispoziției de încasare și chitanței:

9 200 000	13 *„Casa“*	=	520 *„Veniturile activităților autofinanțate“*	9 200 000

3. S-a înregistrat suma de 150 000 lei, reprezentând consultanță de specialitate, conform notei de debitare-creditare:

150 000	531 *„Venituri de realizat“*	=	520 *„Venituri din activități autofinanțate“*	150 000

Scanned with OKEN Scanner

şi concomitent se face înregistrarea:

150 000	120	*„Disponibil privind activităţile autofinanţate“*	=	225 *„Clienţi“*	150 000

4. S-a înregistrat suma de 300 000 lei reprezentând valoarea animalelor tinere rezultate din prăsilă de la microfermele şcolare:

300 000	610	*„Animale tinere şi la îngrăşat“*	=	520 *„Veniturile activităţilor autofinanţate“*	300 000

5. S-a înregistrat preţul alimentelor degradate, ca urmare a defectării în cursul nopţii a vitrinei frigorifice, conform procesului verbal de constatare şi notei contabile:

280 000	520	*„Veniturile activităţilor autofinanţate“*	=	600 *„Materiale“*	280 000

6. S-au înregistrat creanţe scăzute din activul instituţiei ca urmare a prescrierii dreptului de urmărire, conform notei contabile:

166 000	520	*„Veniturile activităţilor autofinanţate“*	=	220 *„Debitori“*	166 000

Contul **528** *„Venituri din anii precedenţi şi alte surse“* se deschide numai în contabilitatea instituţiei ierarhic superioare şi este un cont prin care se înregistrează cote-părţi din veniturile instituţiilor subordonate ce se cuvin instituţiei superioare (în cazul instituţiilor de învăţământ preşcolar instituţia superioară este Inspectoratul Şcolar Judeţean).

Contul **528**, se desfăşoară pe două analitice: **528.01** *„Venituri din anii precedenţi şi alte surse — activitate curentă“* — şi **528.02** *„Venituri din anii precedenţi şi alte surse aferente investiţiilor în continuare“* (pentru instituţii şi activităţi autofinanţate).

Contul **530** *„Venituri anticipate“* înregistrează sumele încasate în cursul perioadei curente şi care reprezintă venituri ale perioadelor viitoare de activitate (abonamente, publicaţii, abonamente la spectacole şi concerte, cărţi, bilete de spectacole, valoarea cartelelor de masă încasate la cantinele şcolare şi studenţeşti până la 31 decembrie, pentru luna ianuarie a anului următor etc.). După conţinutul economic al operaţiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de venituri (surse) după funcţiunea contabilă este de *pasiv*.

În *creditul* acestui cont se înregistrează sumele încasate ca venituri anticipate, iar în *debit* repartizarea lor la veniturile perioadei curente.

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă venituri încasate anticipat, la perioada de repartizare.

Contabilitatea analitică a contului **530** *„Venituri anticipate“*, se ţine pe feluri de venituri realizate (încasate) anticipat.

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-a înregistrat contravaloarea abonamentelor pentru spectacolele ce vor fi susținute de Teatrul Național în sumă de 600 000 lei, vărsată prin contul de disponibil, conform dispoziției de încasare:

600 000	**120** *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	=	**530** *„Venituri anticipate“*	600 000

2. S-a încasat numerar în sumă de 4 700 000 lei reprezentând contravaloarea cartelelor de masă încasată până la 31 decembrie dar pentru perioada iunie—martie anul următor, conform dispoziției de încasare pentru casierie, chitanțelor și registrului de casă:

4 700 000	**13** *„Casa“*	=	**530** *„Venituri anticipate“*	4 700 000

3. S-a înregistrat cota parte din veniturile încasate anticipat ce se cuvine lunii ianuarie, conform notei contabile:

1 566 000	**530** *„Venituri anticipate“*	=	**520** *„Veniturile activităților autofinanțate“*	1 566 000

Contul **531** *„Venituri de realizat“* ține evidența sumelor încasate din venituri și pentru care se creează debite, ca:

— sumele ce urmează a se încasa din taxele de spitalizare care nu au fost achitate la termenul stabilit;

— sumele trecute în sarcina persoanelor vinovate de lipsurile constatate la obiectele de inventar;

— sumele trecute în sarcina persoanelor vinovate de efectuarea unor cheltuieli nelegale provenite din anii precedenți constatate în anul curent;

— sumele din veniturile activităților autofinanțate care nu au fost încasate la termenele stabilite și pentru care se creează debite;

— sumele ce urmează a se încasa din valoarea serviciilor poștale facturate și care se încasează ulterior prin bancă;

— cota parte din valoarea echipamentului de protecție și uniforme care se recuperează de la personalul instituției;

— biletele de intrare în muzee, case de cultură, precum și parcuri, grădini botanice și zoologice;

— cartele pentru masă date spre vânzare;

— sumele ce urmează a se încasa din valoarea debitelor reactivate;

— produsele rezultate din activitatea atelierelor-școală și a altor activități organizate în conformitate cu reglementările în vigoare.

Contul **531** *„Venituri de realizat“*, este cont de venituri (surse de acoperire a cheltuielilor), iar după funcțiunea contabilă este de *pasiv*.

În *credit* se înregistrează valoarea nominală a:

— biletelor și programelor de spectacole;

— cartelelor pentru masă;

— chitanțierelor și bonurilor specifice cu valoare;

— chitanțierelor pentru taxe forfetare în piețe, târguri, oboare;

— sumelor obținute ca diferență între suma imputată și prețul de înregistrare a valorilor materiale imputate etc.

Scanned with OKEN Scanner

În *debit* se înregistrează sumele încasate de la debitori și valoarea produselor rezultate din activitatea proprie.

Soldul contului este *creditor* și reprezintă veniturile de încasat în perioadele următoare.

Contabilitatea analitică a contului **531** *„Venituri de realizat“* se ține pe feluri de venituri care urmează a se încasa în perioadele viitoare, prin desfășurarea ei pe următoarele analitice:

— **01** *„Venituri de realizat din diferențe de preț aferente valorilor imputate“;*

— **02** *„Venituri de realizat din imputații de cheltuieli neeconomicoase și pagube provenite din anii precedenți“;*

— **03** *„Venituri de realizat din taxe de spitalizare“;*

— **04** *„Venituri de realizat din contribuția părinților la licee, creșe și grădinițe de copii“;*

— **05** *„Venituri de realizat din cote părți din valoarea echipamentului și uniformelor“;*

— **06** *„Venituri de realizat din debite reactivate“;*

— **09** *„Alte venituri de realizat“.*

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. Se înregistrează debite reactivate, conform notei contabile:

310 000	**220** *„Debitori“*	=	**531** *„Venituri de realizat“*	310 000

2. S-a înregistrat contravaloarea biletelor de spectacole eliberate distribuitorilor în sumă de 230 000 lei, conform notei contabile:

230 000	**159** *„Alte valori“*	=	**531** *„Venituri de realizat“*	230 000

3. S-a facturat clientului „GAMA“ S.R.L. consultanță de specialitate în sumă de 510 000 lei, care urmează a fi decontată ulterior:

510 000	**225** *„Clienți“*	=	**531** *„Venituri de realizat“*	510 000

4. S-au înregistrat la prețul de înregistrare materiale rezultate din casarea obiectelor de inventar și care urmează a se valorifica, conform procesului verbal și notei contabile:

160 000	**600** *„Materiale“*	=	**531** *„Venituri de realizat“*	160 000

5. S-a înregistrat valoarea biletelor de spectacole, distribuite și încasate 230 000 lei, conform dispoziției de încasare:

230 000	**531** *„Veniturile de realizat“*	=	**159** *„Alte valori“*	230 000

și concomitent se înregistrează:

230 000	**120** *„Disponibil privind activitățile autofinantate“*	=	**520** *„Veniturile activităților autofinanțate“*	230 000

Scanned with OKEN Scanner

6. S-a înregistrat încasarea prin contul de disponibil al contravalorii consultanței acordate clientului „GAMA“ S.R.L. în sumă de 510 000 lei:

510 000	**531** *„Venituri de realizat“*	=	**520** *„Veniturile activităților autofinanțate“*	510 000

și concomitent se face înregistrarea:

510 000	**120** *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	=	**225** *„Clienți“*	510 000

3.1.7. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PRIVIND „MATERIALELE, OBIECTELE DE INVENTAR, ANIMALELE ȘI PRODUSELE“

Operațiunile economice care privesc mișcarea contabilă a stocurilor de materiale, obiecte de inventar, animale și produse se înregistrează în contabilitate prin conturile din clasa a 6-a a planului de conturi general denumită **„Materiale“.**

Din această clasă fac parte următoarele conturi de gradul I:

— **60** *„Materiale și obiecte de inventar“;*
— **61** *„Animale“;*
— **62** *„Produse“.*

Contul **60** cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul II:

— **600** *„Materiale“;*
— **601** *„Materiale în prelucrare“;*
— **602** *„Obiecte de inventar în magazie“;*
— **603** *„Obiecte de inventar în folosință“;*
— **604** *„Obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată aflate la terți“.*

Contul **61** conține două conturi sintetice de gradul II:

— **610** *„Animale tinere și la îngrășat“;*
— **611** *„Animale pentru experiență“.*

Contul **62** cuprinde la rândul său un singur cont sintetic de gradul II și anume, **620**„ *Produse“.*

a) *Contabilitatea materialelor*

În ceea ce privesc materialele, acestea sunt aprovizionate de la furnizorii interni și externi la prețul efectiv de aprovizionare (preț de facturare). Acesta este format din prețul de livrare al producătorului la care se adaugă cheltuielile de transport-aprovizionare fără a se adăuga T.V.A.-ul.

Așa cum prevede Ordonanța Guvernului nr. 3 din 27.07.1992 sunt scutite de T.V.A.:

— unitățile de știință, învățământ, cultură și artă;
— unitățile sanitare și de asistență socială;
— instituțiile învățământului liceal, profesional, de maiștrii, superior, postuniversitar;
— tabere de copii și tineret.

Cheltuielile cu transportul și aprovizionarea materialelor de la depozitul furnizorului până la instituție, cheltuielile cu descărcarea, sortarea,

Scanned with OKEN Scanner

cântărirea și recepționarea se înregistrează direct în contul 410 „*Cheltuielile instituției*“ sau în contul 420 „*Cheltuielile activităților autofinanțate*“, după caz.

Materialele de uz gospodăreso și rechizitele de birou care sunt procurate în cantități mici și se dau direct în consum se înregistrează direct în conturile 410 și 420.

Contul 600 „*Materiale*“ ține evidența stocurilor de materiale și a mișcării acestora în gestiunile instituției.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de mijloace circulante materiale (active circulante de structură materială), iar după funcțiunea contabilă este cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează valoarea stocurilor de materiale existent la începutul perioadei de gestiune, iar în cursul perioadei curente valoarea materialelor la preț de înregistrare intrate în gestiunile instituției.

Se *creditează* cu valoarea materialelor eliberate din magazie și depozite pentru consum și alte destinații precum și cele constatate lipsă la inventariere, distruse ori declasate.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă valoarea materialelor existente în stoc la sfârșitul perioadei.

Contabilitatea analitică a materialelor se ține pe feluri sau categorii de materiale, grupate pe magazii (gestiuni) potrivit metodelor folosite (operație contabilă, cantități-valorice și global-valorice etc.) și pe conturi analitice corespunzătoare, analitice care pot fi analizate din planul de conturi existent în lucrare.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-au cumpărat cu numerar, medicamente necesare punctelor sanitare din sălile de clasă, conform bonului de vânzare:

233 000	600 „*Materiale*“ analitic: 01 „*Medicamente și materiale sanitare*“	=	13 „*Casa*“	233 000

2. S-au cumpărat alimente pentru cantina instituției procurate de la firma „AGROALIMENT“ S.A. și achitate cu cecuri cu limită de sumă 732 000 lei, conform NIR și notei contabile:

732 000	600 „*Materiale*“ analitic: 03 „*Alimente și furaje*“	=	150 „*Carnete cecuri cu limită de sumă*“	732 000

3. S-au înregistrat materiale (furaje) procurate pentru microferma zootehnică, din avansuri spre decontare, conform bonului de intrare:

250 000	600 „*Materiale*“ analitic: 03 „*Alimente și furaje*“	=	220 „*Debitori*“	250 000

Scanned with OKEN Scanner

4. S-a înregistrat aprovizionarea cu materiale cu caracter funcțional de la furnizorul Centrul de Librării în sumă de 178 000 lei, conform facturii:

178 000	600 *„Materiale“* analitic: 04 *„Materiale cu caracter funcțional“*	=	231 *„Furnizori“*	178 000

5. S-a înregistrat valoarea materialelor cu caracter didactic donate de firma „TOMIRIS“ S.A., conform bonului de intrare:

222 000	600 *„Materiale“* analitic: 04 *„Materiale cu caracter funcțional“*	=	337 *„Fonduri cu destinație specială“* analitic: 10 *„Sume primite ca donații“*	222 000

6. S-au înregistrat diferențele de preț în plus, rezultate din reevaluarea stocului de materiale în sumă de 450 000 lei conform procesului verbal de reevaluare și notei contabile:

450 000	600 *„Materiale“*	=	702 *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți“*	450 000

7. S-au înregistrat diferențele de preț în minus la stocul de materiale reevaluate conform dispozițiilor legale în sumă de 215 000 lei, conform procesului verbal de reevaluare și notei contabile:

215 000	702 *„Finanțare de la buget privind anii precedenți“*	=	600 *„Materiale“*	215 000

8. La inventarierea inopinată a magaziei de materiale de secretariat, s-au constatat lipsă: două role pentru mașina de scris, un top de hârtie de scris și una mapă indigo în sumă totală de 35 000 lei preț de înregistrare, vinovat fiind magazionerul căruia i se impută suma de 50 000 lei, conform procesului-verbal de constatare și deciziei de imputație:

35 000	220 *„Debitori“*	=	600 *„Materiale“* analitic: 04 *„Materiale cu cumul de preț“*	35 000
15 000	220 *„Debitori“*	=	531 *„Venituri de realizat“*	15 000

9. S-a înregistrat consumul de materiale provenite din donații la prețul de înregistrare 175 000 lei conform bonului de consum:

175 000	337 *„Fonduri cu destinație specială“*	=	600 *„Materiale“* analitic: 04 *„Materiale cu caracter funcțional“*	175 000

Scanned with OKEN Scanner

10. S-a înregistrat consumul de materiale pentru nevoile instituției în cursul perioadei în sumă de 3 989 000 lei, conform centralizatorului bonurilor de consum și notei contabile:

3 989 000	**410** *„Cheltuielile instituției"*	=	**600** *„Materiale"*	3 989 000

11. S-a înregistrat consumul de alimente la cantina instituției în sumă totală de 8 888 000 lei, conform centralizatorului consumului lunar de alimente și notei contabile:

8 888 000	**420** *„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	=	**600** *„Materiale"* analitic: **03** *„Alimente și furaje"*	8 888 000

12. S-au înregistrat resturile de alimente rămase de la mesele servite de salariați și valorificate, conform notei contabile:

255 000	**420** *„Cheltuielile activităților autofinanțate"*	=	**600** *„Materiale"* analitic: **04** *„Alimente și furaje"*	255 000

13. S-a înregistrat prețul alimentelor degradate neimputabile 110 000 lei conform procesului-verbal de constatare și buletinului de analiză chimico-fizică și organoleptică a alimentelor:

110 000	**520** *„Veniturile activităților autofinanțate"*	=	**600** *„Materiale"* analitic: **04** *„Alimente și furaje"*	110 000

14. S-a înregistrat consumul de furaje la microferma zootehnică în sumă totală de 670 000 lei preț de înregistrare conform centralizatoarelor bonurilor de ieșire:

6 700 000	**610** *„Animale tinere și la îngrășat"*	=	**600** *„Materiale"* analitic: **04** *„Alimente și furaje"*	670 000

Contul **601** *„Materiale în prelucrare"* înregistrează materialele și produsele prelucrate în cadrul instituției cât și la terți date în păstrare temporară, prezentate în standuri și expoziții etc.; precum și animalele tinere și la îngrășat date pentru sacrificare și prelucrare la unități economice specializate (abatoare). Materialele și ambalajele aflate în prelucrare se înregistrează în acest cont la *prețuri de facturare*, cu excepția animalelor tinere și la îngrășat predate terților pentru sacrificare, care se înregistrează la *costul efectiv*.

În contul **601** *„Materiale în prelucrare"* se înregistrează numai valoarea materialelor date spre prelucrare. Cheltuielile de transport, manipulare și celelalte cheltuieli de prelucrare se înregistrează în contul **410** *„Cheltuielile instituției"*, respectiv **420** *„Cheltuielile activităților autofinanțate"* după caz, iar cheltuielile de prelucrare facturate de terți, în debitul conturilor corespunzătoare de materiale prin creditul contului **234** *„Furnizori"*.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de mijloace circulante materiale (active circulante de structură materială), iar după funcțiunea contabilă este cont de *activ*.

Scanned with OKEN Scanner

În *debit* se înregistrează materialele date în prelucrare, iar în *credit* valoarea materialelor rezultate din prelucrare.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă valoarea materialelor aflate în prelucrare sau a celor lăsate pentru prezentare în standuri și expoziții la preț de înregistrare.

Contabilitatea analitică se ține pe unități prelucrătoare, (terți) iar în cadrul acestora pe feluri sau grupe de materiale, cu ajutorul conturilor analitice:

— **01** *„Materiale date spre prelucrare în instituție“;*
— **02** *„Materiale date în prelucrare la terți“;*
— **03** *„Animale date pentru sacrificare și prelucrare la terți“.*

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI CONTABILE

1. S-au înregistrat materiale pentru organizarea unei expoziții de profil industrie ușoară la prețul de înregistrare 310 000 lei, conform bonului de predare-transfer-restituire:

310 000	**601** *„Materiale în prelucrare“*	=	**600** *„Materiale“*	310 000

2. S-a înregistrat costul efectiv al animalelor tinere și la îngrășat trimise la terți pentru sacrificare și prelucrare 15 000 lei conform actului de livrare-recepție-decontare (ALRD):

150 000	**601** *„Materiale în prelucrare“* **03** *„Animale date pentru sacrificare și prelucrare la terți“*	=	**610** *„Animale tinere și la îngrășat“*	150 000

3. S-au înregistrat alimentele rezultate din sacrificare și prelucrarea la terți a animalelor tinere în sumă de 1 500 000 lei conform ALRD, NIR și notei contabile:

1 500 000	**600** *„Materiale“* analitic: **04** *„Alimente și furaje“*	=	**601** *„Materiale în prelucrare“*	1 500 000

b) *Contabilitatea obiectelor de inventar*

În instituțiile administrației publice se înregistrează în contabilitate două categorii distincte de obiecte de inventar:

a) obiecte de inventar de mică valoare și scurtă durată cum sunt:
— mături și coșuri din policlorură de vinil;
— echipament de protecție a muncii;
— uniforme pentru personalul de pază care se includ pe cheltuieli odată cu darea lor în folosință.

b) obiecte de inventar de lungă durată și de valoare mare (sub 20 000 lei conform Legii 15/1994) ca:
— lenjerie și accesoriile de pat (saltele, pături, perne, cearșafuri etc.);
— paturi cu schelet metalic sau din lemn;
— minicalculatoare electronice de birou pentru care se deschid fișe individuale la darea în folosință;

Scanned with OKEN Scanner

— băncile, scaunele şi tablele din sălile de clasă precum şi covoare din iută şi policlorură de vinil;

— echipamentul şi mobilierul din sala de mese etc.

Contul **602** *„Obiecte de inventar în magazie“* ţine evidenţa stocurilor de obiecte de inventar şi a mişcării acestora în magaziile instituţiilor. După conţinutul economic al operaţiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de mijloace circulante materiale de natura obiectelor de inventar în magazie, iar după funcţiunea contabilă este cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează valoarea stocului de obiecte de inventar existent la începutul perioadei de gestiune la preţul de înregistrare, iar în cursul anului se înregistrează obiectele de inventar intrate în magazie provenite din aprovizionări, producţie proprie, donaţii, transferări, plusuri la inventar etc.

Se *creditează* cu valoarea obiectelor de inventar date în folosinţă, transferate, constatate lipsă la inventariere etc.

Soldul contului este *debitor* şi reflectă valoarea obiectelor de inventar aflate în stoc la sfârşitul perioadei de gestiune la preţul de înregistrare respectiv.

Contabilitatea analitică a obiectelor de inventar în magazie se face pe feluri sau grupe de obiecte de inventar şi pe magazii sau depozite.

EXEMPLE DE OPERAŢIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat scaunele tip taburet pentru cantina instituţiei la preţul de 700 000 lei procurate de la firma „MOLDOMOBILA“ S.A. conform facturii şi NIR:

700 000	**602** *„Obiecte de inventar în magazie“*	=	**311** *„Fondul obiectelor de inventar“*	700 000

şi concomitent se face înregistrarea:

700 000	**420** *„Cheltuielile activităţii autofinanţate“*	=	**234** *„Furnizori“*	700 000

2. S-a înregistrat darea în folosinţă la cantină a scaunelor-taburet procurate, în sumă de 700 000 lei, conform procesului-verbal de predare-primire şi notei contabile:

700 000	**603** *„Obiecte de inventar în folosinţă“*	=	**602** *„Obiecte de inventar în magazie“*	700 000

3. S-a înregistrat lipsa unor tacâmuri de la cantină la preţul de înregistrare 20 000 lei, conform procesului-verbal de constatare, vinovată fiind gestionara de cantină şi i se impută acesteia suma de 28 000 lei conform deciziei de imputaţie:

20 000	**311** *„Fondul obiectelor de inventar“*	=	**602** *„Obiecte de inventar în magazie“*	20 000

şi concomitent se face înregistrarea:

28 000	220 *„Debitori“*	=	531 *„Venituri de realizat“*	28 000

Scanned with OKEN Scanner

4. S-au înregistrat obiecte de inventar scoase din folosință (casare) la prețul de înregistrare 410 000 lei, conform procesului-verbal de casare:

410 000	**311** „*Fondul obiectelor de inventar*“	=	**603** „*Obiecte de inventar în folosință*“	410 000

Contul **603** „*Obiecte de inventar în folosință*“ ține evidența obiectelor de inventar care se află în folosință la instituțiile administrației publice, la unitățile de drumuri de interes național și local.

Contul **603** în analiticul **01**. „*Baracamente și amenajări provizorii*“ înregistrează la prețuri de deviz baracamentele și amenajările provizorii și lucrările de organizare a șantierelor de natura construcțiilor care se demontează și demolează la terminarea și lichidarea șantierelor.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de mijloace circulante materiale de natura obiectelor de inventar în folosință, iar după funcțiunea contabilă este de *activ*.

În *debit* se înregistrează la începutul perioadei de gestiune valoarea stocului de obiecte de inventar aflate în folosință (pe locuri și persoane) la prețul de înregistrare, precum și obiectele de inventar care se dau în folosință în cursul perioadei.

În *credit* se înregistrează obiectele de inventar scoase din folosință ajunse la limita maximă de utilizare, conform normativelor în vigoare.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă valoarea obiectelor de inventar aflate în folosință la sfârșitul perioadei de gestiune (an bugetar).

Contabilitatea analitică a obiectelor de inventar în folosință se organizează în instituțiile administrației publice de învățământ pe locuri de folosință (săli de clasă, cabinete didactice, camere-internat, cantină și sală de mese, sală de sport, bibliotecă, secretariat, compartimentul financiar-contabil etc.), și pe persoanele care prin atribuțiile pe care le au trebuie să răspundă de gestionarea obiectelor de inventar pe care le au în folosință (profesorii, diriginții, șefii de laborator, responsabilii de cabinete didactice, personalul de execuție și tehnico-economic etc.).

Contul **604** „*Obiecte de inventar aflate la terți*“ ține evidența obiectelor de inventar predate terților pentru reparare sau recondiționare, ce se înregistrează în contabilitate la prețuri de înregistrare.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de mijloace circulante materiale de natura obiectelor de inventar, iar după funcțiunea contabilă este cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează obiectele de inventar aflate la terți pentru reparare sau recondiționare, iar în *credit* cele intrate în magazie, sosite de la terți și prelucrate.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă valoric obiectele de inventar aflate la terți pentru reparare sau recondiționare.

Valoarea contabilă a obiectelor de inventar sosite de la terți se stabilește după următoarea relație:

$Vîc = Vn + Chp + Chm$, în care:

Vîc reprezintă valoarea de înregistrare în contabilitate;

Vn — valoarea nominală a obiectelor de inventar trimise la terți;

Chp — cheltuielile de prelucrare datorate;

Scanned with OKEN Scanner

Chm — cheltuielile de manipulare (încărcare, transport, descărcare, înmagazinare).

Contabilitatea analitică a obiectelor de inventar aflate la terţi se ţine pe fişe analitice deschise pentru fiecare unitate prelucrătoare, iar în cadrul acestora pe feluri, grupe sau categorii omogene de obiecte de inventar date spre prelucrare la terţi.

EXEMPLE DE OPERAŢIUNI ECONOMICE

1. Se trimit spre recondiţionare la firma „GLOBUS“ S.R.L. obiecte de inventar la preţul de înregistrare 810 000 lei, conform avizului de expediere:

810 000	**604** *„Obiecte de inventar aflate la terţi“*	=	**602** *„Obiecte de inventar în magazie“*	810 000

2. S-a înregistrat intrarea în magazie a obiectelor de inventar sosite, recondiţionate de terţi, conform NIR:

1 090 000	**602** *„Obiecte de inventar în magazie“*	=	**604** *„Obiecte de inventar la terţi“*	1 090 000

şi concomitent se face înregistrarea:

280 000	**410** *„Cheltuielile instituţiei“*	=	**234** *„Furnizori“*	280 000

şi

280 000	**234** *„Furnizori“*	=	**105** *„Disponibil al instituţiei“*	280 000

c) *Contabilitatea animalelor*

Contabilitatea operaţiunilor economice privind animalele se ţine cu ajutorul contului de gradul I **61** *„Animale“*. Acesta se subdivide în următoarele conturi sintetice de gradul II:

— **610** *„Animale tinere şi la îngrăşat“*

— **611** *„Animale pentru experienţă“*.

Contul **610** *„Animale tinere şi la îngrăşat“* ţine evidenţa:

— animalelor tinere obţinute din *producţia proprie* (prin fătare) de orice fel: purcei, viţei, miei, mânji etc.;

— animalelor şi păsărilor la îngrăşat pentru a fi valorificate şi a roiurilor de albine;

— animalelor pentru experienţă precum şi a celor cumpărate primite prin donaţii ori transfer.

Animalele tinere şi cele la îngrăşat (din producţie proprie) se înregistrează la *costul efectiv* la care se adaugă şi cheltuielile ocazionate cu întreţinerea, creşterea şi îngrăşarea acestora.

Animalele tinere rezultate din *prăsilă* de la animalele de muncă, de producţie şi reproducţie se înregistrează la *preţurile de evaluare* stabilite de reglementările legale.

Scanned with OKEN Scanner

Animalele cumpărate de la diverşi producători se înregistrează la *preţul de facturare* al producătorului (furnizorului) care se decontează prin bancă.

Animalele achiziţionate prin târguri şi oboare de animale se înregistrează în contabilitate la *preţul de achiziţie* înscrise în chitanţa simplă eliberată de vânzătorul de animale.

Animalele primite prin donaţie se înregistrează în contabilitate *la preţul de înregistrare* stabilit de comisia de evaluare din instituţie.

Animalele primite prin transfer se înregistrează la *preţul stabilit în înscris* pe documentele de transfer.

Contul **610** *„Animale tinere şi la îngrăşat"*, după conţinutul economic al operaţiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de mijloace circulante, iar după funcţiunea contabilă este cont de *activ*.

În *debit* se înregistrează:

— animalele tinere şi la îngrăşat obţinute din producţie proprie;

— cele achiziţionate prin transfer şi donaţie;

— plusurile constatate la inventariere.

În *credit* se înregistrează animalele tinere şi la îngrăşat valorificate (sacrificate pentru consum la cantine), constatate lipsă la inventariere, dispărute, transferate etc.

Soldul contului este *debitor* şi reprezintă valoarea animalelor tinere şi la îngrăşat existente în gestiunea instituţiei.

Precizare: Aşa cum prevăd actualele instrucţiuni de aplicare a planului de conturi, instituţiile care au în patrimoniu animale tinere şi la îngrăşat *nu înregistrează sporul în greutate vie*, nici în cursul anului, dar mai ales la sfârşitul anului, pentru a justifica cheltuielile ocazionate cu întreţinerea şi creşterea acestora, cu consecinţele negative asupra veniturilor instituţiei din activităţi autofinanţate (aşa cum este cazul la instituţiile de învăţământ agricol).

Se impune deci, necesitatea stabilirii la sfârşitul anului prin cântărire, a sporului în greutate vie, acesta înregistrându-se în contabilitate cu formula contabilă: **620=531**, conform documentelor: *actul de cântărire a animalelor* şi *procesul verbal de cântărire a animalelor*, documente întocmite de comisia de cântărire a animalelor.

Contabilitatea analitică a animalelor tinere şi la îngrăşat se ţine pe *specii de animale:* bovine-taurine, cabaline, ovine-caprine, porcine, păsări etc. şi pe *categorii de vârstă:* 0—6 luni; 6—12 luni; 12—18 luni etc., folosindu-se *registrul de evidenţă* a mişcărilor şi gestionării animalelor şi păsărilor tinere şi la îngrăşat. Pentru fiecare specie se deschide câte o fişă de cont analitică pe categorii de animale şi vârstă.

EXEMPLE DE OPERAŢII ECONOMICE

1. S-a înregistrat procurarea de pui pentru carne în vederea creşterii şi îngrăşării de la S.C. „Avicola" S.A. conform chitanţei cu numerar şi registrului de casă:

1 300 000	610 *„Animale tinere şi la îngrăşat"*	=	13 *„Casa"*	1 300 000

Scanned with OKEN Scanner

2. S-au înregistrat purcei categoria 0—6 luni rezultați din prăsilă la costul efectiv de 500 000 lei, conform actului de fătare:

500 000	**610**	*„Animale tinere și la îngrășat"*	=	**212**	*„Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget"*	500 000

3. S-au înregistrat animalele provenite din prăsilă și procurate din mijloacele activităților autofinanțate, conform notei contabile:

300 000	**610**	*„Animale tinere și la îngrășat"*	=	**520**	*„Veniturile activităților autofinanțate"*	300 000

4. S-au înregistrat furajele consumate de animalele tinere și la îngrășat 2 110 000 lei, conform bonului de consum:

2 110 000	**610**	*„Animale tinere și la îngrășat"*	=	**600**	*„Materiale"* analitic: **04** *„Alimente și furaje"*	2 110 000

5. S-a înregistrat valoarea animalelor moarte, dispărute și trecute în sarcina îngrijitorului de animale la prețul de 98 000 lei și i se impută acestuia la 120 000 lei, conform actului de moarte, dispariție, tăiere, și deciziei de imputație:

98 000	**220**	*„Debitori"*	=	**610**	*„Animale tinere și la îngrășat"*	98 000

și concomitent se face înregistrarea:

22 000	**220**	*„Debitori"*	=	**531**	*„Venituri de realizat"*	22 000

Contul **611** *„Animale pentru experiență"* ține evidența animalelor pentru experiență rezultate din prăsilă sau cumpărate de la producătorii de animale sau alte surse. Animalele tinere rezultate de la animalele pentru experiență, se înregistrează la valoarea stabilită în debitul contului **410** *„Cheltuielile instituției"*. Sacrificarea animalelor pentru experiență, precum și moartea naturală a acestora se înregistrează la *prețul de evidență* în debitul contului **410.**

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează contul **611** *„Animale pentru experiență"* este cont de mijloace circulante de natura animalelor, după funcțiunea contabilă este cont de *activ.*

În *debit* se înregistrează:
— animale pentru experiență obținute din prăsilă;
— cele cumpărate de la furnizori;
— plusurile constatate la inventar;
— cele primite prin transfer și donație.

În *credit* se înregistrează:
— animalele pentru experiență folosite pentru îndeplinirea acțiunilor prevăzute în bugetul de venituri și cheltuieli;
— cele constatate lipsă, moarte sau dispărute.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului este *debitor* şi reprezintă valoarea animalelor pentru experienţă existente în instituţie la sfârşitul perioadei de raportare a informaţiilor financiar-contabile.

Contabilitatea analitică a animalelor pentru experienţă se organizează şi se ţine ca şi în cazul animalelor tinere şi la îngrăşat.

EXEMPLE DE OPERAŢIUNI ECONOMICE

1. S-au achiziţionat cu numerar din casieria instituţiei, animale pentru experienţă, conform chitanţei şi registrului de casă:

100 000	**611**	*„Animale pentru experienţă“*	=	**13** *„Casa“*	100 000

2. S-au înregistrat animalele pentru experienţă provenite din prăsilă la costul efectiv de 275 000 lei, conform notei contabile:

275 000	**611**	*„Animale pentru experienţă“*	=	**702** *„Finanţarea de la buget privind anii precedenţi şi alte surse“*	275 000

3. S-a înregistrat valoarea animalelor pentru experienţă folosite în acţiunile de cercetare 315 000 lei, conform notei contabile:

315 000	**410**	*„Cheltuielile instituţiei“*	=	**611** *„Animale pentru experienţă“*	315 000

d) *Contabilitatea produselor*

În structura organizatorică şi funcţională a unor instituţii de învăţământ, sănătate etc., un loc important îl au cantinele, atelierele-şcoală, macromagazinele, fermele didactice şi şcolare etc. Prin natura lor, acestea obţin produse care valorificate pentru nevoile proprii şi livrate la clienţi încasează venituri destinate acoperirii cheltuielilor pentru activităţi autofinanţate.

Sunt considerate ca fiind produse şi înregistrate ca atare în contabilitate:

— hrana (meniurile) obţinută la cantine, bufete de incintă etc.;
— produse de mobilier (scaune, bănci şcolare, vitrine, table, cuiere, paturi, saltele, noptiere etc.) obţinute de atelierele-şcoală;
— viermi de mătase;
— produse de patiserie — gogoşerie;
— produse de la microfermele zootehnice (viţei, purcei, miei, pui, etc.);
— produse agricole (legume, cereale, fructe şi struguri etc.);
— produse de tipografie.

Produsele activităţilor productive obţinute în cadrul instituţiilor publice se înregistrează în contabilitate la costurile efective denumite *preţuri de înregistrare.*

Contabilitatea produselor se ţine prin contul **620** *„Produse“* care după conţinutul economic al operaţiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de mijloace circulante de natura produselor, iar după funcţiunea contabilă este cont de *activ.*

Scanned with OKEN Scanner

În *debit* se înregistrează produsele aflate în stoc la începutul perioadei precum și produsele obținute în cursul perioadei la prețurile de înregistrare, iar în *credit* produsele reținute de instituție pentru autoconsum și autodotare, precum și cele livrate clienților potrivit actelor normative în vigoare.

Soldul contului este *debitor* și reprezintă valoarea produselor aflate în stoc la preț de înregistrare la sfârșitul perioadei de gestiune.

Contabilitatea analitică a produselor se ține pe gestiuni iar în cadrul acestora pe feluri, grupe și categorii de produse.

Exemple de operațiuni economice

1. În cadrul activității atelierului-școală s-au obținut produse la prețul de înregistrare de 2 750 000 lei, conform notei de predare-primire la magazie:

2 750 000	**620** *„Produse“*	=	**531** *„Venituri de realizat“*	2 750 000

2. S-au vândut produse în sumă de 750 000 lei prin casieria instituției, conform notei de încasare pentru casierie și chitanței:

750 000	**13** *„Casa“*	=	**620** *„Produse“*	750 000

3. S-au vândut produse firmei „AGREMENT“ S.R.L., 1 700 000 lei, conform facturii și s-a încasat c/v produselor livrate:

1 700 000	**225** *„Clienți“*	=	**620** *„Produse“*	1 700 000

și concomitent se face înregistrarea:

1 700 000	**120** *„Disponibil pentru activitățile autofinanțate“*	=	**225** *„Clienți“*	1 700 000

4. S-a înregistrat obținerea veniturilor activităților autofinanțate (atelier-școală) din vânzarea produselor 2 450 000 lei, conform chitanței și D/I (750 000+1 700 000):

2 450 000	**531** *„Venituri de realizat“*	=	**520** *„Veniturile activităților autofinanțate“*	2 450 000

5. Instituția de învățământ și-a reținut pentru nevoile proprii produsele obținute de atelierul-școală (lenjerie — pat Camping) la prețul de înregistrare de 300 000 lei, conform bonului de intrare:

300 000	**602** *„Obiecte de inventar în magazie“*	=	**311** *„Fondul obiectelor de inventar“*	300 000

3.1.8. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PRIVIND „FINANȚĂRI ȘI CREDITE BANCARE“ (BUGETARE)

Pentru îndeplinirea acțiunilor prevăzute în bugetele de venituri și cheltuieli, instituțiile administrației publice dispun de mijloace financiare provenite din:

— finanțări de la bugetul public național;
— finanțare parțială;
— autofinanțare.

Instituțiile publice finanțate integral de la buget beneficiază de credite bugetare sau sunt alimentate pentru acoperirea cheltuielilor apro-

Scanned with OKEN Scanner

bate de la bugetele superioare, acestora din urmă vărsându-li-se toate veniturile provenite din diverse încasări.

Contabilitatea operațiunilor economice privind finanțările și creditele bugetare se organizează și se ține prin conturile din clasa a 7-a **„Finanțări și credite bugetare"**. Cu ajutorul conturilor din această clasă, instituțiile finanțate de la bugetul public național țin evidența plăților de la buget pentru cheltuielile prevăzute în bugetele de venituri și cheltuieli, iar ordonatorii principali de credite finanțați din bugetele locale țin evidența sumelor primite drept fonduri pentru efectuarea cheltuielilor aprobate.

Evidența operațiunilor economice menționate se ține cu ajutorul contului de gradul I: **70** *„Finanțare de la buget"*, care se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

— **700** *„Finanțare de la buget privind anul curent"*;
— **702** *„Finanțare de la buget privind anii precedenți și alte surse"*;
— **704** *„Credite bancare"*;
— **706** *„Finanțare din credite externe guvernamentale"*;
— **707** *„Finanțare din credite externe cu garanția statului"*;
— **708** *„Finanțare din împrumuturi de la trezorerie"*.

Contul **700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"* ține evidența plăților efectuate de la buget pentru cheltuielile prevăzute precum și a celor aprobate în limita creditelor deschise sau repartizate, după caz.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de fonduri (surse) de natura finanțărilor, iar după funcțiunea contabilă este cont de *pasiv*.

În *creditul* acestui cont, la ordonatorii de credite finanțați din bugetul public național se înregistrează sumele plătite, iar la ordonatorii de credite finanțați din bugetele locale, alimentările cu mijloace bănești primite de la organele financiare locale.

În *debit* se înregistrează sumele recuperate din finanțarea anului curent, reprezentând reconstituirea creditelor bugetare (restituiri din sumele ridicate din cont etc.) precum și a veniturilor proprii lăsate la dispoziția instituțiilor pentru acoperirea cheltuielilor proprii.

Soldul contului este *creditor* și reprezintă în cursul anului totalul plăților efectuate la ordonatorii finanțați din bugetul public național, respectiv soldul mijloacelor bănești alocate la ordonatorii de credite finanțați de la bugetele locale.

Contabilitatea analitică a plăților se ține pe articole și alineate în cadrul fiecărui subcapitol al clasificației bugetare.

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat salariile aferente chenzinei a II-a ce se cuvin salariaților pentru luna decembrie virată din contul de finanțare în contul de disponibil, conform dispoziției de virare:

7 500 000	**110** *„Disponibil pentru sume de mandat și sume de depozit"*	=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*	7 500 000

2. S-a ridicat numerar în sumă de 2 300 000 lei, pentru plăți ulterioare din contul de finanțare bugetară, conform documentelor:

2 300 000	**13** *„Casa"*	=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*	2 300 000

Scanned with OKEN Scanner

3. S-a plătit din contul de finanțare bugetară valoarea B.C.F. pentru carburanți 450 000 lei, conform documentelor:

450 000	**159**	*„Alte valori"* analitic: **04** *„Bonuri cantități fixe"*	=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*	450 000

4. Furnizorul „TEPRO" S.A., nu și-a onorat în întregime comanda de tablă-cornier, fapt pentru care devine debitor cu suma de 250 000 lei, comandă achitată în întregime din contul de finanțare în sumă de 850 000 lei, conform documentelor:

250 000	**220** *„Debitori"*		=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*	250 000

5. S-a înregistrat plata facturii firmei „ALEX" S.R.L. pentru lucrările executate la instalațiile de apă și canal în sumă de 1 250 000 lei, conform facturii și D/P:

1 250 000	**234** *„Furnizori"*		=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*	1 250 000

6. S-a înregistrat alocația bugetară privind bursa elevilor în sumă de 2 000 000 lei, virată în contul de disponibil al cantinei, conform documentului dispoziția de virare:

2 000 000	**236** *„Bursieri și doctoranzi"*		=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*	2 000 000

și concomitent se face înregistrarea:

2 000 000	**120** *„Disponibil pentru activitățile autofinanțate"* analitic: *cantina*		=	**520** *„Veniturile instituției privind anul curent"*	2 000 000

7. S-au înregistrat sumele în numerar nefolosite și depuse în contul de finanțare bugetară pentru reconstituirea plăților de casă 290 000 lei și a veniturilor încasate depuse în contul lunii de 380 000 lei, conform documentului foaie de vărsământ cu chitanță 670 000 lei:

670 000	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*		=	**13** *„Casa"*	670 000

8. S-a înregistrat soldul carnetelor de cecuri cu limită de sumă, 730 000 lei, nefolosit și virat în contul de finanțare bugetară:

730 000	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*		=	**150** *„Carnete cecuri cu limită de sumă"*	730 000

9. S-a înregistrat virarea de către furnizorul „TEPRO" S.A. a sumei de 250 000 lei, reprezentând diferența valorică din comanda neonorată, conform dispoziției de virare:

250 000	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*		=	**220** *„Debitori"*	250 000

Scanned with OKEN Scanner

10. S-a înregistrat soldul cheltuielilor efectuate în anul în curs 7 850 000 lei, conform notei contabile:

7 850 000	**510** *„Veniturile instituției“*	=	**410** *„Cheltuielile instituției“*	5 850 000

și concomitent se face înregistrarea:

2 000 000	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent“*	=	**410** *„Cheltuielile instituției“*	2 000 000

Contul **702** *„Finanțare de la buget privind anii precedenți și alte surse“* ține evidența surselor bugetare provenite din finanțarea anilor precedenți.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de surse sau fonduri de natura finanțărilor, iar după funcțiunea contabilă este cont de *pasiv*.

În *credit* se înregistrează valoarea animalelor tinere și la îngrășat și pentru experiență rezultate din prăsilă, precum și valoarea debitorilor, materialelor și altor active preluate de la alte instituții, iar în *debit*, valoarea debitorilor, materialelor distruse de calamități și a animalelor tinere trecute la categoria mijloacelor fixe, care se scad din evidență potrivit normelor în vigoare.

Soldul contului este *creditor* și reprezintă sursele mijloacelor bugetare provenite din finanțarea anilor precedenți.

Contabilitatea analitică a contului **702**, se realizează prin desfășurarea pe două analitice și anume:

— **702.01**. *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse — activitatea curentă“;*

— **702.02** *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți,* aferentă instituțiilor în continuare“.

1. S-a înregistrat prețul de înregistrare a animalelor rezultate din prăsilă, pe baza actului de fătare 500 000 lei:

500 000	**212** *„Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget“*	=	**702** *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*	500 000

2. S-a înregistrat diferența de preț (în plus) rezultată din reevaluarea stocurilor de materiale, 600 000 lei, conform notei contabile:

600 000	**600** *„Materiale“*	=	**702** *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*	600 000

3. S-au înregistrat animalele tinere rezultate din prăsilă 500 000 lei conform notei contabile:

500 000	**610** *„Animale tinere și la îngrășat“*	=	**702** *„Finanțarea de la buget și alte surse“ privind anii precedenți*	500 000

Scanned with OKEN Scanner

4. S-a înregistrat soldul creditor rămas după închiderea contului 410 *„Cheltuielile instituției“*, conform notei contabile:

1 850 000	700	*„Finanțarea de la buget privind anul curent“*	=	702 *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*	1 850 000

5. S-a înregistrat valoarea materialelor degradate comunicate de instituțiile subordonate 400 000 lei, conform proceselor-verbale de custodie și notei contabile:

400 000	702	*„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*	=	212 *„Decontare între instituțiile superioare și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget și alte surse“*	400 000

6. Sau înregistrat diferențele (în minus) la stocurile de materiale reevaluate 250 000 lei, conform procesului-verbal de custodie și notei contabile:

250 000	702	*„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*	=	600 *„Materiale“*	250 000

7. S-a înregistrat costul efectiv al animalelor tinere și la îngrășat, moarte din cauza bolilor la animale 220 000 lei, conform procesului-verbal, actului de moarte și notei contabile:

220 000	702	*„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*	=	610 *„Animale tinere și la îngrășat“*	220 000

8. S-a înregistrat soldul debitor al contului **702** rămas la sfârșitul anului, după închiderea contului **410**, 1 200 000 lei, conform notei contabile:

1 200 000	702	*„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*	=	700 *„Finanțarea de la buget privind anul curent“*	1 200 000

Contul **704** *„Credite bancare-bugetare“* ține evidența creditelor obținute de la bancă de către instituții, în condițiile prevăzute de legea finanțelor.

După conținutul economic al operațiunilor patrimoniale pe care le înregistrează este cont de surse (fonduri) străine sau împrumutate, iar după funcțiunea contabilă este cont de *pasiv*.

În *credit* se înregistrează creditele bancare acordate de bancă instituțiilor, potrivit dispozițiilor legale iar în *debit*, creditele bancare rambursate la termenele și în condițiile stabilite.

Soldul contului este *creditor* și reprezintă creditele nerambursate care nu au ajuns la scadență.

Scanned with OKEN Scanner

EXEMPLE DE OPERAȚIUNI ECONOMICE

1. S-au înregistrat credite bancare primite în sumă de 5 000 000 lei virate în contul de disponibil, conform extrasului de cont:

5 000 000	120 *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	=	704 *„Credite bancare“*	5 000 000

2. S-au înregistrat la scadență, creditele bancare primite în sumă de 5 000 000 lei, conform extrasului de cont:

5 000 000	704 *„Credite bancare“*	=	120 *„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	5 000 000

3.1.9. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI (DE ORDINE ȘI EVIDENȚĂ)

Conturile în afara bilanțului se numesc *conturi de ordine și evidență*, întrucât nu au funcțiune contabilă și nu fac obiect al înregistrării în contabilitate a existențelor mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale. Deci ele nu pot fi înregistrate în activul și pasivul bilanțului.

Deoarece sistemul contabil în partidă dublă folosit pentru conturile bilanțiere nu corespunde necesității de reflectare a operațiunilor economice din această clasă, la conturile în afara bilanțului (de ordine și evidență) se folosește sistemul de înregistrare în partidă simplă, adică înregistrările se fac în debitul sau creditul unui singur cont, fără folosirea de conturi corespondente.

Conturile în afara bilanțului (de ordine și evidență) sunt grupate în conturi de gradul I și anume:

— **90** *„Mijloace fixe și Materiale“;*
— **91** *„Decontări“;*
— **94** *„Credite bugetare“.*

Grupa de conturi de gradul I **90** *„Mjloace fixe și materiale“* se compun din conturile sintetice de gradul II:

— **902** *„Valori materiale primite în custodie“;*
— **905** *„Ambalaje de restituit“;*
— **906** *„Materiale primite gratuit de la comitetul de părinți“;*
— **907** *„Publicații primite gratuit în vederea schimbului internațional“.*

La grupa de conturi **91** *„Decontări“* sunt conturi sintetice de gradul II:

— **910** *„Debitori scoși din activ urmăriți în continuare“;*
— **912** *„Documente respinse la viza de control financiar preventiv“.*

Grupa de conturi sintetice de gradul I: **94** *„Credite bugetare“*, fac parte conturile:

— **940** *„Credite bugetare aprobate“;*
— **941** *„Credite repartizate din bugetul administrației centrale de stat“;*
— **942** *„Credite bugetare pentru investițiile instituțiilor de stat“;*
— **944** *„Credite repartizate din bugetul administrației centrale de stat pentru cheltuieli proprii“.*

Contul **902** *„Valori materiale primite în custodie“* ține evidența materialelor primite în custodie pe bază de acte de predare-primire sau

Scanned with OKEN Scanner

scoatere din custodie încheiate în acest scop. Este cont de mijloace economice cu *conținut material.*

În *debit* înregistrează valorile materiale primite în custodie, iar în *credit,* valorile materiale ieșite (scoase) din custodie, restituirile, distrugerile, lipsurile la inventar.

Exemple:

Au fost primite în custodie, materiale de uz gospodăresc la prețul de înregistrare 500 000 lei, la data de 15 septembrie anul curent, iar la data de 20 ianuarie anul următor s-au scos din custodie materialele la prețul de 350 000 lei:

Debit	902 *„Materiale primite în custodie“*	500 000	
Credit	902 *„Materiale primite în custodie“*		350 000

Evidența analitică se ține pe beneficiarii care au trimis în custodie bunurile materiale, iar în cadrul acestora pe feluri, grupe sau categorii de materiale primite în custodie și pe gestiuni, cu precizarea felului, cantității, valorii materialelor primite și/sau scoase din custodie.

Contul **905** *„Ambalaje de restituit“* ține evidența ambalajelor primite de la furnizorii de mărfuri, ambalaje ce trebuie restituite, nefacturate și necuprinse în prețul mărfurilor. Instituția are obligația de a le restitui integral (100%), la termenele stabilite prin contract.

În *debitul* acestui cont se înregistrează la prețurile legale (fără taxa pe valoarea adăugată), ambalaje primite fără plată cu obligația restituirii lor. În *credit* se înregistrează cu aceleași prețuri, ambalajele de același fel restituite furnizorilor și distruse din cauza calamităților, lipsurilor la inventar etc.

Exemple:

Societatea Comercială „UNIREA“ S.A., a facturat ulei comestibil din floarea soarelui, în sticle de 500 mililitri (0,500 l) a 100 de bucăți, unei instituții de învățământ liceal din localitate, în sumă de 32 000 lei, cu obligația restituirii totale după 60 de zile, conform facturii și bonului de intrare:

Debit	905 *„Ambalaje de restituit“*	32 000	
Credit	905 *„Ambalaje de restituit“*		32 000

Evidența analitică se ține pe furnizori cu indicarea felului unității de măsură (număr, bucăți), valorii, magaziei de păstrare și termenului de restituire a ambalajelor.

Contul **906** *„Materiale primite gratuit de la comitetul de părinți“* ține evidența materialelor primite gratuit de către instituțiile de învățământ din partea comitetelor de părinți, pentru efectuarea unor lucrări de reparații la clădiri, săli de clasă, cantină, căminele instituției.

Scanned with OKEN Scanner

În *debitul* contului se înregistrează valoarea materialelor primite gratuit pe baza procesului verbal al comitetului de părinţi, iar în *credit* valoarea materialelor utilizate pentru executarea lucrărilor prevăzute.

Exemplu:

Comitetul de părinţi al elevilor liceului economic din localitate a predat materiale pentru reparaţii în sumă de 800 000 lei, conform procesului-verbal întocmit la data de 20 iunie anul curent. S-au efectuat lucrările de reparaţii prevăzute consumându-se toate materialele primite conform bunurilor de consum:

Debit	906	*„Materiale primite gratuit de la comitetul de părinţi“*	800 000	
Credit	906	*„Materiale primite gratuit de la comitetul de părinţi“*		800 000

Evidenţa analitică se ţine pe sortimente, grupe, feluri, categorii de materiale, cantităţi, pe gestiuni şi gestionari de materiale.

Contul **907** *„Publicaţii primite gratuit în vederea schimbului internaţional“* ţine evidenţa publicaţiilor (cărţi, reviste, broşuri, albume, discuri, casete etc.) primite gratuit în vederea schimbului internaţional, pe baza documentelor de intrare întocmite în acest sens.

În *debit* înregistrează valoarea publicaţiilor primite la preţurile prevăzute în documentele de intrare, iar în *credit* la aceleaşi preţuri, valoarea publicaţiilor eliberate în cadrul schimbului internaţional potrivit dispoziţiilor legale.

Exemplu:

Liceul Economic primeşte de la Lycée Technologique „EDOUARD BRANLY“, din Franţa un număr de 200 Bucăţi manuale de contabilitate, în sumă totală de 250 000 lei. Liceul economic trimite liceului din Franţa albume cu mânăstirile din nordul Moldovei, discuri şi casete audio-video cu formaţii de muzică populară al ansamblului „Ciocârlia“ în sumă totală de 250 000 lei.

Debit	907	*„Publicaţii primite gratuit în vederea schimbului internaţional“*	250 000	
Credit	907	*„Publicaţii primite gratuit în vederea schimbului internaţional“*		250 000

Evidenţa analitică se ţine pe surse de proveniență a publicaţiilor, iar în cadrul acestora pe feluri, cantitativ şi valoric şi pe locuri de păstrare.

Contul **910** *„Debitori scoşi din activ urmăriţi în continuare“* ţine evidenţa contabilă a debitorilor care au fost scoşi din activul instituţiei ca insolvabili sau dispăruţi şi în conformitate cu dispoziţiile legale trebuie

Scanned with OKEN Scanner

urmăriți în continuare până la reactivarea sau împlinirea termenului de prescripție juridică.

În *debitul* acestui cont se înregistrează sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți scoși din activ, iar în *credit*, sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate sau sumele ale căror termene de urmărit s-au prescris.

Exemplu:

S-a înregistrat suma de 575 000 lei datorată de debitorii instituției insolvabili la data scoaterii din activ, dar neprescrișii la data de 31 decembrie a.c. S-a reactivat suma de 475 000 lei în termenul de prescripție, iar diferența de 100 000 lei a depășit termenul legal de prescripție:

Debit	**910**	*„Debitori scoși din activ urmăriți în continuare“*	575 000
Credit	**910**	*„Debitori scoși din activ urmăriți în continuare“*	475 000

Evidența analitică se ține nominal pe fiecare debitor, persoană fizică sau juridică insolvabilă sau dispărută scoasă din activul bilanțului, cu precizarea sumei din debit și documentului justificativ.

Contul **912** *„Documente respinse la viza de control financiar preventiv“* ține evidența documentelor care conțin valori pentru care s-a refuzat viza de control financiar preventiv.

În *debitul* contului se înregistrează valoarea bănească a operațiunilor cuprinse provizoriu la care s-a refuzat viza de control financiar preventiv, iar în *credit*, valoarea acelorași documente acceptate la viză după îndeplinirea condițiilor solicitate de organul de control financiar preventiv.

Exemplu:

S-a înregistrat valoarea documentelor respinse la viza de control financiar preventiv însumând 1 465 000 lei. Ulterior s-au acceptat la viză documente în valoare de 1 200 000 lei.

Debit	**912**	*„Documente respinse la viza de control financiar preventiv“*	1 465 000
Credit	**912**	*„Documente respinse la viza de control financiar preventiv“*	1 200 000

Evidența analitică se ține pe feluri de documente și operațiuni financiare cu nominalizarea furnizorului sau creditorului și a valorii înscrise în documentele respective.

Contul **940** *„Credite bugetare aprobate“*. Acest cont, la instituțiile finanțate din bugetul public național și din bugetele locale ține evidența creditelor aprobate pentru efectuarea cheltuielilor prevăzute în bugetul de venituri și cheltuielile proprii.

În *debitul* contului se înregistrează la începutul fiecărui trimestru alocațiile de credite aferente trimestrului respectiv pe baza repartizării

Scanned with OKEN Scanner

trimestriale a cheltuielilor, precum şi suplimentările efectuate în cursul trimestrului. În creditul contului se înregistrează diminuările sau anulările de credite efectuate în cursul trimestrului respectiv.

Soldul contului **940** la finele trimestrului sau anului reprezintă totalul creditelor bugetare aprobate până la finele perioadei respective.

Exemplu:

S-au înregistrat alocaţii de credite bugetare primite de la bugetul public naţional în sumă de **5 755 000** lei repartizate la începutul trimestrului. În cursul trimestrului se diminuează creditele alocate cu suma de 1 755 000 lei.

Debit	**940**	*„Credite bugetare aprobate“*	5 755 000
Credit	**940**	*„Credite bugetare aprobate“*	1 755 000

Evidenţa analitică a debitelor bugetare aprobate se ţine pe articole şi alineate în cadrul fiecărui subcapitol sau capitol al clasificaţiei bugetare.

Contul **941** *„Credite deschise de repartizat“* ţine evidenţa creditelor deschise cu scopul de a fi repartizate în instituţiile subordonate. La ordonatorii de credite principali, în *debit* se înregistrează creditele deschise pentru a fi repartizate ordonatorilor de credite subordonaţi, precum şi creditele retrase de la aceştia, iar în *credit*, creditele repartizate acestora, precum şi creditele retrase. La ordonatorii de credite secundari, în *debit* se înregistrează creditele repartizate de ordonatorul principal pentru a fi repartizate de acesta ordonatorilor terţiari, precum şi creditele retrase ordonatorilor terţiari, de ordonatorii principali. În *credit* se înregistrează creditele repartizate ordonatorilor terţiari, precum şi creditele retrase de ordonatorul principal.

Exemplul **1**

Ordonatorul de credite principal, repartizează credite în sumă de 4 500 000 lei ordonatorului de credite subordonat. În cursul perioadei retrage creditele în sumă de 1 500 000 lei.

Debit	**941**	*„Credite deschise de repartizat“*	4 500 000
Credit	**941**	*„Credite deschise de repartizat“*	1 500 000

Exemplul 2

Ordonatorii de credite secundari înregistrează creditul deschis în sumă de 4 500 000 de către ordonatorul principal, din care suma de 1 500 000 lei reprezintă credite retrase de ordonatorul principal:

Debit	**941**	*„Credite deschise de repartizat“*	4 500 000

Scanned with OKEN Scanner

S-au înregistrat creditele repartizate efectiv în sumă de 3 000 000 lei:

Credit	**941**	*„Credite deschise de repartizat“*		3 000 000
Credit	**941**	*„Credite deschise de repartizat“*		1 500 000

Evidența analitică a creditelor de repartizat către instituțiile subordonate se ține pe subcapitole și capitole ale clasificației bugetare la ordonatorii de credite principali, iar la ordonatorii secundari evidența analitică se ține pe subcapitole în cadrul capitolelor pentru toate creditele de repartizat instituțiilor subordonate.

Contul **942** *„Credite bugetare pentru investițiile de stat“* înregistrează creditele aprobate pentru investițiile instituțiilor statului.

În *debit* se înregistrează la începutul fiecărui trimestru, creditele aferente trimestrului respectiv precum și eventualele suplimentări de credite, iar în *credit* eventualele diminuări sau anulări de credite.

Exemplu:

Pentru finalizarea unei lucrări de investiții s-a alocat suma de 8 000 000 lei pentru trimestrul II al anului bugetar. Lucrarea s-a terminat și recepționat, rămânând credite de 2 000 000 lei, care se retrag (se anulează):

Debit	**942**	*„Credite bugetare pentru instituțiile de stat“*	8 000 000	
Credit	**942**	*„Credite bugetare pentru instituțiile de stat“*		2 000 000

Evidența analitică se ține pe subcapitole din clasificația bugetară.

Contul **944** *„Credite deschise pentru cheltuielile proprii“* ține evidența creditelor deschise de la buget.

În *debit* ordonatorii principali înregistrează creditele deschise de Ministerul Finanțelor pentru cheltuieli proprii, iar în *credit*, creditele retrase în cursul anului.

Exemplu:

Ordonatorii principali de credite înregistrează credite deschise însumând 531 000 000 lei pentru cheltuielile proprii, la începutul anului bugetar. În cursul anului se retrag credite însumând 2 500 000 lei:

Debit	**944**	*„Credite bancare deschise pentru cheltuielile proprii“*	531 000 000	
Credit	**944**	*„Credite bancare deschise pentru cheltuielile proprii“*		25 000 000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 4

PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII CURENTE (CRONOLOGICE) A OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE SPECIFICE UNOR INSTITUȚII PUBLICE

4.1. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE, SPECIFICE INSTITUȚIILOR DE ÎNVĂȚĂMÂNT PREUNIVERSITAR (LICEAL)

Instituțiile de învățământ liceal sunt finanțate de la bugetul public național prin sistemul ordonatorilor de credite pe baza clasificației bugetare și a indicatorilor specifici aprobați de Ministerul Finanțelor de comun acord cu Ministerul Învățământului.

Acesta, ca organ central specializat al administrației publice este ordonatorul principal de credite, care conform legislației financiare în vigoare *deschide linii de credite pe cele două sisteme de învățământ de stat — învățământ preuniversitar* și *învățământ universitar*.

În teritoriu, Inspectoratul Școlar Județean, organ al administrației publice locale coordonează întreaga activitate din rețeaua învățământului preuniversitar de pe teritoriul județului, inclusiv finanțarea întregii activități. Inspectorul general fiind ordonatorul de credite bugetar secundar deschide linii de credite bugetare tuturor instituțiilor de învățământ de pe teritoriul județului, direct instituției școlare sau unei instituții școlare cu statut de *centru bugetar*. Conducătorul unității școlare, prin persoana directorului devine ordonator de credite terțiar, care la începutul fiecărui trimestru solicită alimentarea conturilor de disponibil și de finanțare a sumelor necesare recuperării cheltuielilor impuse de desfășurarea procesului de învățământ.

Inspectorul general și contabilul șef al Inspectoratului Școlar Județean, după analiza legalității și oportunității creditelor solicitate de către unitățile școlare precum și cele cu statut de centru bugetar vor aproba deschiderea liniilor de credite unității solicitante prin introducerea la bancă a documentului **dispoziția bugetară,** document ce stă la baza alimentării conturilor deschise la bancă cu mijloacele financiare solicitate și aprobate pentru și în favoarea solicitantului.

În structura generală a liceului un loc important îl au activitățile cu cantina și micromagazinul școlar care sunt activități autofinanțate, ceea ce presupune că liceul ține atât contabilitatea activității de învățământ,

cât și activitatea micro-magazinului școlar, care presupune efectuarea de cheltuieli și realizarea de venituri din activitățile autofinanțate. Deci, în contabilitate se folosesc anumite conturi din sistemul general de conturi pentru înregistrarea mișcărilor și transformărilor de valori materiale și bănești.

Astfel, pentru activitatea de învățământ se deschid doar 22 de conturi în care se înregistrează operațiunile economice specifice liceului „X" (vezi balanța de verificare nr. 1 și bilanțul contabil anexat), iar pentru activitatea autofinanțată (cantina și micromagazinul) se deschid și se înregistrează operațiuni economice în doar 14 conturi sintetice și numai la contul **600** „*Materiale*" se deschid analiticele corespunzătoare (vezi balanța de verificare nr. 2 anexată), ceea ce constituie o particularitate a contabilității curente la instituțiile de învățământ care desfășoară și activități autofinanțate.

Exemplificare:

a) *Activitatea cantinei.* Liceul „X" are în dotare o cantină compusă din bucătărie (sala de fabricație a hranei), magazie de alimente, sala de mese și spații anexe unde servesc masa contra cost elevii și salariații liceului. Din prelucrarea alimentelor (materiilor prime) aprovizionate de la furnizori se obține hrana (meniul) care se înregistrează în contul „Produse" și produse de gogoșerie-patiserie care se vând la elevi și salariați prin micromagazinul școlar încasându-se contravaloarea acestora, ceea ce constituie o sursă de acoperire a cheltuielilor activităților autofinanțate. Alimentele pentru prelucrare se scot de la magazie pe baza bonurilor de consum (liste de alimente) ce se întocmesc de șeful cantinei pe baza **rețetarului general,** după care se întocmește bilunar (1—15 și 16—31 ale fiecărei luni) documentul **centralizatorul consumului zilnic de alimente** la cantină, în care se înregistrează denumirea alimentelor, prețul unitar și valoarea. Documentul folosește la înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu alimentele la cantină. Alimentele rămase neprelucrate sau neconsumate se returnează la magazie pe baza documentului **bon de transfer-predare-restituire.** Elevii achită anticipat la casierie costul hranei, în conformitate cu actele normative în vigoare cu privire la costul hranei, casieria eliberând **chitanța.** Fiecărui elev la începutul anului școlar i se deschide nominal o fișă în contul sintetic **220** „*Debitori*" pentru a urmări eventualele debite provenite din neplata la timp a costului hranei și eventual al cazării. În contabilitatea cantinei, contul **220** „*Debitori*" se folosește cel mai mult dintre celelalte conturi specifice.

De asemenea, o pondere în totalul operațiunilor economice privind cantina o au și conturile: **234** „*Furnizori*", **420** „*Cheltuielile activităților autofinanțate*", **520** „*Veniturile activităților autofinanțate*", **600.03** „*Alimente și furaje*".

Exemplul 1.

S-a încasat de la elevi prin casierie, costul cantinei pentru hrană în luna mai 1994 și s-a depus la bancă suma de 685 020 lei conform tabelelor nominale și registrului de casă:

685 029	**13** „*Casa*"	=	**520** „*Venituri din activități autofinanțate*"	685 029

Scanned with OKEN Scanner

685 029	**120** *„Disponibil pentru activităţi autofinanţate“*	=	**13** *„Casa“*	685 029

Exemplul 2.

S-a înregistrat aprovizionarea cantinei cu alimente de la furnizorul „MAGIC“ S.R.L.:

— carne porc 62 500 lei
— caş de oi 56 000 lei
— inimă de vită 32 487 lei

150 987 lei,

conform documentelor: factura, aviz de expediţie şi notă de intrare-recepţie nr. 118/mai 1994 şi de la firma „PANGRAM“

— pâine în valoare de 38 426,20 lei, conform NIR nr. 116.

150 987	**600.03** *„Alimente şi furaje“*	=	**234** *„Furnizori“*	150 987
38 426,20	**600.03** *„Alimente şi furaje“*	=	**234** *„Furnizori“*	38 426,20

Exemplul 3.

S-a înregistrat achitarea furnizorilor „MAGIC“ S.R.L. din disponibil pentru activităţi autofinanţate, 150 987 lei, pe baza dispoziţiei de plată nr. 304/10.05.94, şi „PANGRAM“ S.A. suma de 38 426,20 pe baza dispoziţiei de plată nr. 303/10.05.94 şi notei contabile nr. 3:

150 987	**234** *„Furnizori“* MAGIC SRL	=	**120**	*„Disponibil pentru activităţi autofinanţate“*	150 987
38 426,20	**234** *„Furnizori“* PANGRAM SA	=	**120**	*„Disponibil pentru activităţi autofinanţate“*	38 426,20

Exemplul 4.

S-a înregistrat darea în consum a alimentelor în luna mai 1994, conform centralizatorului lunar de alimente în sumă totală de 2 765 483,68 lei şi a alimentelor neconsumate şi returnate la magazie 66 839,62 lei conemisă de Trezoreria Finanţelor Publice din localitate:

2 765 483,68	**420** *„Cheltuielile activităţilor autofinanţate“* **— Cantina —**	=	**600.03** *„Alimente şi furaje“*	2 765 483,68
66 839,62	**420** *„Cheltuielile activităţilor autofinanţate“*	=	**600.03** *„Alimente şi furaje“*	66 839,62

Exemplul 5.

S-a încasat d/v costului hranei pentru luna mai 1994 pentru elevii din Republica Moldova, prin contul de disponibil la bancă privind activită-

Scanned with OKEN Scanner

ţile autofinanţate 1 273 340 lei, conform dispoziţiei de plată nr. 307/15.05.94 emisă de Trezoreria Finanţelor Publice din localitate.

1 273 340	120	*„Disponibil privind activităţile autofinanţate“*	=	520	*„Venituri din activităţi autofinanţate“*	1 273 340

b. *Activitatea productivă:* Liceul are în dotare un magazin mic, mixt de produse alimentare şi nealimentare, unde elevii desfăşoară *activităţi* practice *de comercializare* a unor mărfuri obţinute din procesul de fabricaţie al hranei cantinei şi anume produse de gogoşerie-patiserie şi mărfuri alimentare: biscuiţi, ciocolată, bomboane etc., aprovizionate de la furnizori, precum şi *activităţi de evidenţă economică.*

Prin rotaţie elevii efectuează operaţiuni de recepţionare-gestionare şi vânzare a mărfurilor prin micromagazin realizându-se venituri ca şi în cazul cantinei liceului. Alimentele de la cantină (gogoşi, langoşi, colăcei, prăjituri etc.) se dau prin transfer la micromagazin pentru a se vinde la elevii şi salariaţii liceului interesaţi a cumpăra aceste produse prin *nota de predare-transfer-restituire.* Micromagazinul devine clientul cantinei care vinde mărfurile încasând c/val lor pe bază de monetar, iar numerarul se depune la casieria liceului. Sumele depuse la casierie se depun la bancă în contul **120** *„Disponibil din activităţi autofinanţate“.* Apoi se înregistrează valoarea alimentelor (mărfurilor) care s-au transferat la micromagazin şi s-au preluat de către elevii-gestionari, plus cotă de până la 5—10% ca venit din activităţile autofinanţate.

Acest venit împreună cu valoarea alimentelor transferate se depun în contul **120** *„Disponibil din activităţile autofinanţate“* pentru reîntregirea disponibilului cu scopul îmbunătăţirii hranei elevilor.

Exemplul 6.

În cursul lunii mai 1994, s-au transferat alimente de la cantină la micromagazinul liceului în sumă de 51 368 lei, preţ de înregistrare. S-au vândut produsele clienţilor la preţul de vânzare 67 500 lei:

51 368	600.03	*„Alimente şi furaje“* **— Micromagazin —**	=	600.03	*„Alimente şi furaje“* Cantina **— gogoşi —**	51 368

şi concomitent se face înregistrarea:

67 500	225	*„Clienţi“* **— Micromagazin —**	=	620	*„Produse“* **— gogoşi —**	67 500

S-a înregistrat livrarea gogoşilor la micromagazin la preţul de vânzare cu amănuntul de 67 500 lei:

67 500	225	*„Clienţi“*	=	520	*„Veniturile activităţilor autofinanţate“*	67 500

S-a înregistrat valoarea de 10% din preţul de vânzare cu amănuntul 67 500 lei ca venit din activităţile autofinanţate:

67 500	13	*„Casa“*	=	225	*„Clienţi“* *— Micromagazinul —*	67 500

Scanned with OKEN Scanner

S-a înregistrat c/val produselor vândute prin micromagazin și a sumei depuse la casierie pe baza monetarului:

67 500	**120**	*„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*	=	**13**	*„Casa“*	67 500

S-a depus suma de 67 500 lei din vânzarea produselor de gogoșerie, în contul de disponibil privind activitățile autofinanțate.

4.2. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE, SPECIFICE INSTITUȚIILOR SANITARE (SPITALUL CLINIC S.N. C.F.R.)

Instituțiile sanitare sunt subordonate atât Ministerului Sănătății, cât și unor structuri organizatorice ale administrației din alte domenii cum sunt: spitale și clinici medicale din cadrul armatei, spitale și clinici ale Ministerului Transporturilor și Ministerului Comunicațiilor.

Spitalele și clinicile din Ministerul Transporturilor și Ministerul Comunicațiilor luate ca exemple de instituții sanitare sunt subordonate *Direcției Generale Medicale și Asistență Socială* din Ministerul Sănătății, iar din punct de vedere al finanțării cu fondurile necesare pentru buna desfășurare a activității depind de *Direcția Buget* a Ministerului Transporturilor, care este prin ministrul său, ordonator de credite principal. Volumul alocației bugetare lunare este stabilit de D.G.M.A.S., după care se comunică *Direcției Buget* din cadrul Ministerului Transporturilor pentru a-și însuși creditele alocate și apoi se înaintează la Ministerul Finanțelor pentru viză.

După vizarea dispoziției bugetare de către Ministerul de Finanțe și Curtea de Conturi, aceasta se înaintează *Trezoreriei Generale Centrale* pentru a fi expediată la trezoreria județului, iar de aici la trezoreria municipiului sau orașului unde își are domiciliul instituția sanitară respectivă.

O particularitate întâlnită în contabilitatea Spitalului C.F.R., constă în aceea că alimentarea contului deschis la trezorerie nu se reflectă în contabilitatea instituției sanitare decât ca o simplă înregistrare în conturile **700** *„Finanțare de la buget privind anul curent“* și **105** *„Disponibil al instituției“*, astfel:

105 *„Disponibil al instituției“*	=	700 *„Finanțare de la buget privind anul curent“*
—		

precum și în contul în afara bilanțului **940** *„Credite bugetare aprobate“*.

Conducătorul instituției sanitare reprezentat prin contabilul șef nu are calitatea de ordonator de credite, el doar preia și consumă alocațiile bugetare avizate de Ministerul Finanțelor la începutul fiecărei luni, fapt pentru care activitatea se desfășoară anevoios, cu repercursiuni negative asupra bolnavilor.

Unitatea sanitară C.F.R., conform prevederilor Ordonanței nr. 22/1992 poate realiza venituri din activități autofinanțate, din taxe de spitalizare, asistență medicală cu plată, proteze etc., venituri ce contribuie la acope-

Scanned with OKEN Scanner

rirea unei părți a cheltuielilor instituției. Veniturile se înregistrează în aceleași conturi de venituri ca și la celelalte instituții finanțate din bugetul public național.

O particularitate este modul cum se realizează veniturile în instituția sanitară C.F.R. luată ca exemplu, venituri obținute din depunerile de numerar de către pacienți la caserie. Înregistrarea este următoarea:

5 000 000	**13** *„Casa“*	=	337. *„Fond cu destinație specială“*, analitic: **337.19** *„Alte fonduri“*	5 000 000

Veniturile provenite din mandate poștale, prin intermediul băncii, se înregistrează:

3 000 000	**220** *„Debitori“*	=	**337.** *„Fond cu destinație specială“*, analitic: **337.19** *„Alte fonduri“*	3 000 000

Pentru depunerea veniturilor la bancă provenite din taxe de spitalizare, prestații de servicii medicale cu plată are loc înregistrarea:

5 000 000	**119** *„Disponibil din fonduri cu destinație specială“*	=	**13** *„Casa“*	5 000 000

Fluxul informațiilor contabile privind încasările, formarea fondurilor speciale și a disponibilului din fondurile cu destinație specială se redă mai jos:

D	**13** *„Casa“*	C
5 000 000	5 000 000	

D	**337** *„Fond cu destinație specială“*	C
	5 000 000	

D	**119** *„Disponibil din fonduri cu destinație specială“*	C
5 000 000		

Pentru încasările prin mandate poștale primite prin bancă se face înregistrarea:

3 000 000	**119** *„Disponibil din fonduri cu destinație specială“*	=	**220** *„Debitori“*	3 000 000

Fluxul informațiilor contabile privind încasările de venituri prin bancă cu mandate poștale sosite se redă mai jos:

D	**220** *„Debitori“*	C
3 000 000	3 000 000	

D	**337** *„Fond cu destinație specială“*	C
	3 000 000	

D	**119** *„Disponibil din fonduri cu destinație specială“*	C
3 000 000		

Scanned with OKEN Scanner

O altă particularitate a contabilității Spitalului C.F.R., în conformitate cu Ordonanța nr. 22/1992 este aceea că unitățile sanitare care realizează venituri nu pot folosi aceste venituri decât în limita volumului aprobat prin legea bugetului și numai pentru acoperirea cheltuielilor cu medicamentele, materialele sanitare și pentru dotare.

O pondere însemnată în totalul consumului de valori materiale și bănești la instituțiile luate în studiu sunt cheltuielile cu medicamentele și materialele sanitare, cheltuielile cu carburanți și lubrifianți, piesele de schimb pentru reparații la parcul auto și cheltuielile cu forțe de muncă (salarii, sporuri de salarii etc.). Înregistrarea principalelor operațiuni economice este:

— aprovizionarea cu medicamente:

		600.01 *„Medicamente și materiale sanitare“*	=	234	*„Furnizori“*

— plata facturii furnizorilor:

234	*„Furnizori“*		=		%
				150	*„Carnete cecuri cu limită de sumă“*
				700	*„Finanțarea de la buget privind anul curent“*

— consumul de medicamente și materiale sanitare procurate din veniturile realizate:

110 000	421	*„Cheltuieli din fondurile cu destinație specială“*	=	600.01	*„Medicamente și materiale sanitare“*	110 000

4.3. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE, SPECIFICE INSTITUȚIILOR DE CULTURĂ ȘI ARTĂ: OPERA ROMÂNĂ

Instituție de cultură și artă, *Opera Română* este de importanță națională, și efectuează cheltuieli materiale și bănești necesare pregătirii, montării și susținerii spectacolelor de operă. *Finanțarea* activității Operei Române se face de la *bugetul public național* și din *surse proprii* realizate din veniturile obținute din vânzarea biletelor și programelor.

O particularitate specifică instituțiilor culturale și de artă o constituie deschiderea de credite bugetare, care are loc direct de la Ministerul Culturii, prin Trezoreria Finanțelor Publice din localitate, unde își are sediul instituția.

După alimentarea conturilor instituției cu creditele bugetare necesare se procedează la detalierea cheltuielilor, întocmindu-se la contabilitate **situația privind detalierea cheltuielilor,** conform tabelului *18*.

Pentru activitățile din venituri proprii, Opera Română are deschise conturi de disponibil pentru cheltuielile curente, conturi de disponibil din venituri proprii, conturi de venituri proprii, conturi de venituri din alo-

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 18

Detalierea cheltuielilor

Capitolul . . . . . Subcapitolul . . . . . Centralizator . . . . . .

— mii lei —

Nr. crt.	DENUMIRE INDICATORI	COD	Prevederi		Plăți efective	Cheltuielile efective
			anual	trimestr.		
0	1	2	3	4	5	6
	A. CHELTUIELILE CURENTE					
1	Titlul I: Cheltuieli de personal					
	— Cheltuielile cu salariile:					
	— salarii					
	— salarii plătite cu ora					
	— plăți pentru ore suplimentare					
	— alte drepturi de personal					
	— contribuții pentru asigurările sociale de stat (C.A.S.)					
	— contribuții pentru constituirea fondului de șomaj					
	— deplasări, detașări, transferări					
	Titlul II: Cheltuielile materiale și servicii:					
2	— Cheltuieli pentru întreținere și gospodărire:					
	— încălzit					
	— iluminat și forță motrice					
	— apă, canal, salubritate					
	— poștă, telefon, telex, radio, T.V.					
	— furnituri de birou					
	— materiale și prestări de servicii cu caracter funcțional					
	— obiecte de inventar					
	B. CHELTUIELI DE CAPITAL					
	— cumpărări de bunuri					
	— reparații curente					
	— reparații capitale					
	— cărți și publicații					
	— alte cheltuieli de capital					
	— protocol					
X	Total cheltuieli (A+B)					

Scanned with OKEN Scanner

cații bugetare, conturi de venituri de realizat din bilete de spectacol și din programele acestuia.

O altă particularitate a contabilității Operei Române este că folosește conturile:

— **528** „*Rezultatele activităților artistice*“, (cont de venituri finale în care se înregistrează diferențele dintre total cheltuieli și total venituri);
— **410** „*Cheltuieli din alocații primite cu dispoziție bugetară;*
— **420** „*Cheltuieli din alocații primite cu dispoziție de plată*“;
— **421** „*Cheltuielile din venituri proprii*“;
— **120.1** „*Disponibil al instituției la trezorerie pentru cheltuieli curente*“;
— **120.2** „*Disponibil al instituției la trezorerie pentru venituri proprii*“;
— **520.1** „*Venituri proprii*“;
— **520.2** „*Alocații bugetare*“;
— **531.9.1** „*Venituri realizate din bilete*“;
— **531.9.2.** „*Venituri realizate din programe*“;
— **531.9.3.** „*Alte venituri de realizat*“.

Constituie particularitate în contabilitatea Operei Române cheltuielile privind devizul cu montarea spectacolelor, în special a spectacolelor în premieră, cheltuielile ocazionate cu confecționarea decorurilor și a costumelor care în contabilitate sunt înregistrate ca obiecte de inventar în folosință în contul **602. C.** „*Obiecte de inventar în magazie (montări) și* contul **603.C.** „*Obiecte de inventar în folosință* (montări).

Pentru consumul de materiale necesare obținerii decorurilor în cazul unei premiere se propun devize de cheltuieli care sunt documente estimative propuse de către regizorul spectacolului și care cuprind cantitatea de materiale necesare și implicit valoarea bănească a acestora pentru realizarea decorului și a costumelor, sumă ce trebuie să fie mai mare decât cheltuielile efective. După aprobarea devizelor de către contabilul șef și directorul Operei începe confecționarea decorului.

Confecționarea decorurilor inclusiv a costumelor se face pe baza documentului **ordin de lucru,** în care se înregistrează informații privind:

— piesa, comanda, formația și reperul;
— descrierea lucrării;
— materialele necesare:
— felul, cantitatea, prețul, valoarea;
— manopera și total regie;
— costul obiectelor confecționate.

Pentru justificarea materialelor privind premiera se întocmește situația centralizatoare a devizelor, după care se calculează valoarea fiecărui obiect confecționat, apoi se înregistrează în conturile **602** „*Obiecte de inventar în magazie*“ și **603** „*Obiecte de inventar în folosință*“.

După terminarea spectacolului, costumele și decorurile se restituie la magazie cu documentul **nota de predare-transfer-restituire,** sau se casează întocmindu-se documentul **proces verbal de scoatere din folosință.** Casarea are loc în baza actelor normative, respectiv Legea 15/1994 cu privire la mijloace fixe.

Decizia Ministerului Culturii nr. 47, decembrie 1993 reglementează modalitățile de casare și refolosire a obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe aflate în gestiunea instituțiilor de cultură și artă. Comisia de casare are obligația de a urmări bunurile scoase la casare definitivă cât

Scanned with OKEN Scanner

și cele care se returnează la magazii și care vor fi utilizate la alte montări de spectacole.

Pe lângă cheltuielile ocazionate cu montarea spectacolelor de operă, în special cele în premieră, o pondere însemnată o deţin cheltuielile cu biletele și programele pentru spectacole, aprovizionarea, gestionarea, distribuirea și încasarea contravalorii acestora.

Aprovizionarea cu bilete se face de la unităţile de imprimerie, care sunt tipografiile specializate în tipărirea de bilete cu valoare nominală.

Gestionarea acestora are loc la casieria instituţiei unde rămân în seama casierului.

Distribuirea are loc prin organizatorii de spectacole care ridică biletele de la casieria operei, după care se ștampilează preţurile pe categorii conform instrucţiunilor Ministerului Finanţelor și sunt înregistrate (carnetele cu bilete) la Administraţia Financiară din localitate. Distribuitorii dau bilete pe credit și întocmesc **chitanţa de creditare,** sau plătesc pe loc preţul biletelor eliberându-se **chitanţa.**

Încasarea biletelor este făcută de distribuitorul de bilete sau de organizatorul de spectacole, iar sumele obţinute se depun la casieria operei după 1—2 zile după spectacol. De menţionat este faptul că din total încasări, timbrul muzical constituie 5% și un stat de colaborare reprezintă tot 5%.

După depunerea la casierie a sumelor provenite din vânzarea biletelor se întocmește la casieria operei **borderoul de încasări,** care conţine informaţii redate în tabelul *19.*

În situaţia când se practică și forma de vânzare a biletelor prin abonamente, grupurilor interesate, li se deschid o **fișă** în care se înregistrează numărul de bilete contractate la anumite preţuri. După depunerea sumelor pe baza borderoului are loc descărcarea din gestiune a valorii biletelor vândute.

Timbrul muzical în cotă de până la 5% din încasările totale lunare se virează o dată pe lună în contul Uniunii Compozitorilor și Redactorilor Muzicali din România (U.C.R.M.R.), cont deschis la Trezoreria Finanţelor Publice.

O particularitate deosebită a contabilităţii biletelor de spectacole care se înregistrează în contul **159** *„Alte valori“*, respectiv contul analitic **05** *„Bilete cu valoare nominală“*, o constituie biletele vândute direct prin casa operei, bilete care deţin o pondere mai mică din totalul biletelor vândute. După încasarea sumelor, casierul operei depune chiar a doua zi la trezorerie sumele încasate, iar o dată la două săptămâni contabilitatea întocmește documentul **situaţia spectacolelor,** care conţine informaţii cu privire la câte spectacole au avut loc, câte bilete s-au vândut și implicit numărul de spectatori.

Tabelul 19

Borderoul de încasări

Categoria localelor	Preţ unit.	Bilete de vânzare		Bilete rămase nevândute		Bilete vândute		Valoarea timbrului muzical
		Nr. bilete	Valoare	Nr.	Val.	Nr.	Val.	
I	1 200	3 000	3.600 000	800	960 000	2 200	2 640 000	132 000

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 20

Contul de execuție a bugetului instituției publice: Opera Română
Anul: 1995

— lei —

Nr. crt.	DENUMIREA INDICATORILOR	COD				
0	1	2	3	4	5	6
	I. VENITURI		Prevederi anuale	Prevederi trimestriale cumulate	Plăți efectuate	Cheltuielile efectuate
1.	Venituri din activitatea curentă, din care:		103 025 000	I. 40 370 000 II. 60 870 000	I. 35 000 000 II. 75 000 000	
	— vânzări bilete și programe		97 325 000	III. 63 450 000 IV. 103 025 000	III. 78 450 000 IV. 105 460 000	105 460 000
	— alte venituri		5 700 000	—	—	—
2.	Alocații bugetare		25 000 000	—	—	—
	II. CHELTUIELI					
1.	Cheltuieli pentru activitatea curentă		92 880 000	—	—	—
2.	Cheltuieli pentru reparații capitale		12 580 000	—	—	—
	Depășirea veniturilor asupra cheltuielilor		23 025 000	—	—	—

În situația când se scumpesc biletele de spectacol, organizatorii de spectacole întocmesc un **referat de schimbare** a prețului pe care îl înaintează la contabilitate. În acest caz, organizatorul este scăzut din gestiunea sa cu prețul vechi al biletelor și îl încarcă cu valoarea actuală a biletelor.

Scanned with OKEN Scanner

La 31 decembrie are loc încheierea exercițiului bugetar, motiv pentru care se întocmește **contul de execuție bugetară,** care conține informații redate în tabelul *20*.

Operațiunile economice patrimoniale cu privire la finanțarea activității de ansamblu a Operei Române, precum și închiderea exercițiului bugetar se înregistrează în contabilitate la fel ca și la celelalte instituții bugetare.

4.4. CONTABILITATEA TREZORERIEI FINANȚELOR PUBLICE

Contabilitatea trezoreriei, potrivit art. 5 din H.G. 704/1993 asigură evidența existenței și mișcării titlurilor de plasament, a disponibilităților la bănci și în casă, a creditelor bancare pe termen scurt și a altor valori de trezorerie.

Titlurile de plasament reprezintă acțiuni proprii răscumpărate, acțiuni cumpărate de unitatea patrimonială, obligațiuni emise și răscumpărate, obligațiuni achiziționate și alte titluri similare achiziționate de unitatea patrimonială în vederea realizării unui profit în termen scurt.

Conturile la bănci cuprind valorile de încasat (cecuri și efecte comerciale), disponibilitățile în lei și în devize, creditele bancare pe termen scurt, precum și dobânzile aferente.

Contabilitatea mijloacelor bănești aflate în casieria unității patrimoniale, și mișcarea acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate în numerar se ține distinct în lei și în devize.

Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs se înregistrează la cheltuieli financiare sau la venituri financiare, după caz.

Organizarea și funcționarea contabilității trezoreriei

Planul de conturi

Contabilitatea trezoreriei se organizează pe baza planului de conturi, care cuprinde conturi sintetice de gradul I, II și III, clasificate în 8 clase.

Sistemul de contabilitate al trezoreriei se asigură pe baza următoarelor formulare:

— jurnale de înregistrare;
— fișe sintetice;
— fișe de cont analitic și extras de cont;
— balanțe de verificare.

Funcția conturilor sintetice din planul pentru activitatea trezoreriei. Conturile prevăzute în planul de conturi sunt folosite în contabilitatea trezoreriei potrivit regulilor de debitare și creditare.

a) *Clasa I:* **Mijloace bănești și alte valori.** Din această clasă fac parte conturile:

— **10** *„Casa“*
— **11** *„Efecte și titluri de valoare“;*

} — conturi de activ care prezintă numai solduri debitoare.

Contul **10** *„Casa“* se debitează prin creditul conturilor:
— 20 *„Veniturile bugetului de stat“;*
— 21 *„Venitul bugetelor locale“;*
— 22 *„Venitul bugetului de asigurări sociale“*

Scanned with OKEN Scanner

și se creditează prin debitul conturilor **20, 21, 22** cu sumele restituite în numerar agenților economici, instituțiilor publice, după caz reprezentând impozite și taxe necuvenite bugetelor respective și debitul contului **61** *„Cont corespondent al trezoreriei"*.

b) *Clasa II:* **Venituri și cheltuieli bugetare** include:

— contul **20** *„Veniturile bugetului de stat"* este cont de pasiv care se creditează prin debitul conturilor: **10** *„Casa"* **23** *„Cheltuielile bugetului de stat"* și **61** *„Cont corespondent al trezoreriei"* și se debitează prin creditul conturilor **10** *„Casa"* și **61** *„Cont corespondent al trezoreriei"*;

— contul **21** *„Veniturile bugetelor locale"* este cont de pasiv ce se creditează prin debitul conturilor: **10** *„Casa"*, **24** *„Cheltuielile bugetelor locale"* și **61** *„Cont corespondent al trezoreriei"* și se debitează prin creditul conturilor **10** *„Casa"* și **61** *„Cont corespondent al trezoreriei"*;

— contul **22** *„Veniturile bugetului asigurărilor sociale"* — cont de pasiv în creditul căruia se înregistrează veniturile proprii ale bugetului asigurărilor sociale pe capitole, subcapitole, iar în debit sumele restituite ca necuvenite în conformitate cu normele stabilite în acest scop;

— contul **23** *„Cheltuielile bugetului de stat"* — cont de activ cu ajutorul căruia se evidențiază plățile de casă efectuate și finanțate din bugetul statului prin trezorerie. Contul se debitează prin creditul conturilor **10** *„Casa"*, **20, 21, 22** și **61** *„Cont corespondent al trezoreriei"* și se creditează cu alocația primită în cont;

— contul **24** *„Cheltuielile bugetelor locale"* — cont de activ cu ajutorul căruia se evidențiază plățile dispuse de ordonatorii de credite finanțați de la bugetele locale prin trezorerii. Contul se debitează prin creditul conturilor **10, 20, 22, 21, 61** și se creditează prin debitul conturilor **10** și **61**;

— contul **25** *„Cheltuielile bugetului asigurărilor sociale"* — cont de activ cu ajutorul căruia se evidențiază plățile efectuate din bugetul asigurărilor sociale.

c) *Clasa III:* **Fonduri cu destinație specială.** Conturile din această clasă asigură evidența constituirii și utilizării fondurilor din afara bugetului de stat aprobate prin lege (conturi de pasiv).

Conturile fondurilor cu destinație specială se creditează prin debitul contului **61** *„Cont corespondent al trezoreriei"* cu veniturile încasate aferente fiecărui fond (cont sintetic de gr. III) și se debitează cu plățile dispuse din fondurile constituite potrivit destinației stabilite prin lege, prin creditul contului **61** *„Cont corespondent al trezoreriei"*.

În cadrul conturilor sintetice de venituri și cheltuieli se deschid conturi analitice pe surse și categorii de cheltuieli.

d) *Clasa IV:* **Împrumuturi.** Cu ajutorul conturilor din această clasă se evidențiază împrumuturile interne și externe gestionate prin trezorerie în vederea acoperirii datoriei publice, inclusiv a deficitului bugetar. Tot în această clasă sunt cuprinse conturile în care se reflectă creditele aferente pierderilor și investițiilor neperformante preluate de stat în contul datoriei publice. Din cadrul acestei clase fac parte conturile:

— **40** *„Bonuri de tezaur"*;

— **41** *„Titluri de stat"*;

— **42** *„Împrumuturi de la bănci pentru acoperirea datoriei publice"*;

Scanned with OKEN Scanner

— 43 „*Împrumuturi pe termen scurt de la BN pentru acoperirea deficitului curent bugetar*“;

— 44 „*Datoria publică din credite aferente pierderilor și investițiilor preluate de stat în contul datoriei publice*“;

— 45 „*Sume acordate băncilor pentru acordarea creditelor pe termen mijlociu și lung*“.

e) *Clasa V:* **Disponibilități și depozite.** În această clasă sunt cuprinse principalele conturi cu care lucrează contabilitatea trezoreriei, conturi cu ajutorul cărora se asigură evidența disponibilităților bănești ale instituțiilor publice aflate în conturi la trezorerie, precum și valoarea carnetelor cec cu limită de sumă.

— Contul **50** „*Disponibil al instituțiilor publice*“ în cadrul căruia se deschid conturi sintetice de gradul II astfel:

— **5001** „*Disponibil din fonduri cu destinație specială ale ministerelor și instituțiilor subordonate*“;

— **5002** „*Disponibil din fonduri cu destinație specială ale instituțiilor publice de subordonare locală*“;

— **5003** „*Disponibil din veniturile extrabugetare ale ministerelor și unităților subordonate*“;

— **5004** „*Disponibil din veniturile extrabugetare ale instituțiilor de subordonare locală*“;

— **5005** „*Disponibil pentru sume de mandat și sume de depozit ale ministerelor și instituțiilor subordonate*“;

— **5006** „*Disponibil pentru sume de mandat și sume de depozit ale instituțiilor de subordonare locală*“;

— **5007** „*Disponibil din donații*“;

— **5008** „*Disponibil din fondul de tezaur*“;

— **5009** „*Disponibil al instituțiilor subvenționate de la bugetul de stat*“;

— **5010** „*Disponibil al instituțiilor subvenționate din bugetul local*“.

— Contul **51** „*Depozite și plasamente*“ funcționează în contabilitatea trezoreriei centrale și reflectă plasamentele financiare și depozitele constituite la bănci din disponibilitățile aflate în contul trezoreriei centrale.

— Contul **53** „*Disponibil din carnete cec cu limită de sumă*“ este cont de pasiv ce evidențiază disponibilitățile din carnetele cec cu limită de sumă.

Se creditează prin debitele conturilor:

— **23** „*Cheltuielile bugetului de stat*“;

— **24** „*Cheltuielile bugetelor locale*“;

— **25** „*Cheltuielile bugetului asigurărilor sociale*“;

— **50** „*Disponibil al instituțiilor publice*“.

și se debitează prin creditul conturilor:

— **23** „*Cheltuielile bugetului de stat*“;

— **24** „*Cheltuielile bugetelor locale*“;

— **25** „*Cheltuielile bugetului asigurărilor sociale*“;

— **61** „*Cont corespondent al trezoreriei*“.

f) *Clasa VI:* **Decontări.** Cu ajutorul conturilor din această grupă se asigură evidența operațiunilor de decontări care intervin între:

— trezoreriile municipale, orășenești și percepțiile de la direcția de trezorerie județeană;

Scanned with OKEN Scanner

— trezoreriile județene și cea a municipiului București prin sucursalele Băncii Naționale pentru operațiuni de încasări și plăți efectuate prin contul curent pentru întreaga activitate de trezorerie.

g) *Clasa VII.* **Venituri și cheltuieli din activitatea de trezorerie.** Cu ajutorul conturilor din această clasă se ține evidența veniturilor și cheltuielilor care privesc activitatea trezoreriei:

— dobânzi și comisioane neîncasate;

— plata dobânzilor pentru împrumuturi de stat, interne și externe.

Aceste conturi se folosesc în principal în contabilitatea trezoreriei centrale.

h) *Clasa VIII.* **Excedent/Deficit.** În această clasă au fost introduse conturile cu ajutorul cărora se evidențiază rezultatele execuției bugetului de stat și a bugetului asigurărilor sociale.

Raportări periodice ale execuției bugetare și a contului trezoreriei. Încheierea exercițiului bugetar și întocmirea bilanțului contabil.

Pe baza datelor din contabilitate, fiecare trezorerie are obligația să întocmească periodic situații de execuție atât pentru raportarea lor la organele ierarhice superioare cât și pentru necesitățile proprii.

Situația de execuție se transmite astfel:

a) trezoreriile municipale, orășenești și percepțiile de la direcția de trezorerie județeană până în ziua de 3 a lunii următoare;

b) direcția de trezorerie a municipiului București la Ministerul Finanțelor, Direcția Generală a Trezoreriei și Datoriei Publice, până în ziua de 6 a lunii următoare.

Astfel, contabilitatea trezoreriilor finanțelor publice constituie baza sistemului informațional care furnizează date de la nivelul de bază până la nivelul economiei naționale și cu ajutorul căruia se urmărește derularea permanentă a execuției financiare a sectorului public.

Trezoreria centrală întocmește *trimestrial* și *anual*, pe baza datelor din contabilitatea proprie și din cea a trezoreriilor din subordine, bilanțul general al trezoreriei, contul de execuție a bugetului de stat, a bugetului asigurărilor sociale de stat și a bugetelor locale, precum și alte lucrări de execuție pe ansamblul economiei naționale.

Bilanțul anual întocmit pe ansamblul economiei naționale se va prezenta Guvernului de către Ministerul Finanțelor odată cu contul general anual de execuție a bugetului de stat.

Exemplificare

1) Spitalul clinic de copii Sfânta Maria a efectuat în cursul lunii iunie 1995 o cerere de deschidere de cont la trezoreria statului (Iași) prin care s-au efectuat următoarele operațiuni economice:

a) prin contul bancar s-au deschis credite în valoare de 2 000 000 lei reprezentând carnete cec cu limită de sumă.

b) s-au efectuat cheltuieli totale în valoare de 1 950 000 lei achitate prin carnete cec cu limită de sumă.

c) în ziua de 14.06.1994 s-au efectuat următoarele plăți:

— 20 000 lei pentru procurarea de medicamente și 10 000 lei reprezentând contravaloarea unor prestări servicii.

Scanned with OKEN Scanner

		D	C
a) **53** *„Disponibil din carnete cec cu limită de sumă“*	=**50** *„Disponibil al instituțiilor publice“*	2 000 000	2 000 000
b) **61** *„Cont corespondent al trezoreriei“*	=**53** *„Disponibil din carnete cec cu limită de sumă“*	1 960 000	1 960 000
c) **24** *Cheltuielile bugetelor locale“*	=**21** *„Veniturile bugetelor locale“*	21 000	21 000

2) Trezoreria centrală a statului înregistrează în contabilitate în cursul lunii iulie 1995 încasarea veniturilor proprii ale:

— bugetului de stat 25 000 000 lei
— bugetelor locale 82 000 000 lei
— bugetului asigurărilor sociale de stat 10 000 000 lei

		D	C
20 *„Veniturile bugetului de stat“*	=**23** *„Cheltuielile bugetului de stat“*	25 000 000	25 000 000
21 *„Veniturile bugetelor locale“*	=**24** *„Cheltuielile bugetelor locale“*	82 000 000	82 000 000
22 *„Veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat“*	=**25** *„Cheltuielile bugetului asigurărilor sociale de stat“*	10 000 000	10 000 000

3) Trezoreria Municipiului Iași prin Dispoziția de plată nr. 20 din data de 23.02.1995 eliberează suma de 1 579 000 lei Inspectoratului Școlar Județean Iași, reprezentând salarii:

		D	C
23.51.1.02 *„Invățământ“*	=**10** *„Casa“*	1 579 400	1 579 400

4) Se achită la casieria trezoreriei suma de 33 000 lei reprezentând taxa de pașaport:

10 *„Casa“*	=2 105 105 *„Contul Inspectoratului Județean de Poliție“*	33 000	33 000

Scanned with OKEN Scanner

4.5. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE, SPECIFICE CURȚII DE CONTURI

Activitatea de control financiar a *Curții de Conturi Teritorială* este finanțată din bugetul local cu fonduri alocate de *Curtea de Conturi a României*, ordonatorilor de credite secundari, respectiv, *Camerele de Conturi Județene*. Alimentarea cu sumele necesare se face trimestrial, pe baza **dispoziției bugetare** și se înregistrează în contul în afara bilanțului **940** „*Credite bugetare aprobate*".

Suplimentările de credite bugetare au loc în cursul trimestrului, printr-o **cerere de suplimentare** emisă de Curtea de Conturi a României prin intermediul Direcției de Control Financiar Teritorial. Aceasta din urmă avizează **cererea,** după ce în prealabil a verificat necesitatea, oportunitatea și legalitatea suplimentării de credite cerută de Curtea de Conturi. Sumele necesare suplimentării se referă la cheltuielile de personal și cele materiale și conțin articolele bugetare: **10** salarii; **11** C.A.S.; **12** contribuția la fondul de șomaj: **13** deplasări.

Sumele aprobate și virate în contul Curții de Conturi deschis la Trezoreria Finanțelor Publice, filiala județeană sunt destinate pentru:

a) *Cheltuieli curente,* din care:

— cheltuieli de personal: salarii, C.A.S., fondul pentru ajutorul de șomaj etc.;

— alte cheltuieli de personal;

— cheltuieli materiale.

b) *Cheltuieli de capital,* din care:

— cheltuieli de capital privind modernizări, retehnologizări a bunurilor mobile și imobile din dotare;

— cheltuieli de capital pentru investiții noi;

— alte cheltuieli de capital.

Pe baza alimentării cu mijloace financiare necesare, plățile se desfășoară lunar, în conformitate cu clasificația bugetară elaborată de Ministerul Finanțelor.

Propunerile pentru alimentarea cu fonduri se fac de două ori pe trimestru astfel:

— o primă tranșă în proporție de 33% din necesarul trimestrului pentru care se solicită alimentarea până la data de 15 ale ultimei luni din trimestrul în curs;

— a doua tranșă în proporție de 67% din necesarul trimestrului respectiv până la data de 10 ale lunii a doua din trimestru.

Propunerile de alimentare cu credite bugetare sunt însoțite de **note justificative** privind creditele bugetare solicitate, defalcate pe articole bugetare și grupate pe cheltuieli curente și de capital.

Contabilitatea Camerei de Conturi se organizează și se ține prin forma de contabilitate **maestru șah** folosindu-se documentele contabile: nota de contabilitate, fișa sintetică și analitică șah, fișa de conturi pentru operațiuni diverse, fișa de cheltuieli pe articole și alineate potrivit clasificației bugetare.

Evidența operativă și contabilă a bunurilor aflate în patrimoniul și gestiunea Curții de Conturi, respectiv Camerei de Conturi Județene, se

Scanned with OKEN Scanner

ține pe baza acelorași reguli și principii generale ca și în celelalte instituții bugetare prezentate, excepție făcând *primăriile comunale* care țin o evidență specifică contabilității, cea în *partidă simplă.*

Conturile specifice în care se înregistrează deschiderea finanțării activității Camerei de Conturi și alimentarea cu credite bugetare sunt:

— Contul în afara bilanțului **940** *„Credite bugetare aprobate“;*

— Contul **700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent“;*

— Contul **410** *„Cheltuielile instituției de la buget“;*

— Contul **600** *„Materiale“* cu analiticile: **03** *„Materiale de întreținere și gospodărire, rechizite de birou“* etc.; **09** *„Carburanți și lubrifianți“.*

O particularitate în contabilitatea Camerei de Conturi o constituie contul **700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent“*, care, dacă la începutului anului bugetar sumele alocate în anul expirat au fost consumate integral nu prezintă sold inițial creditor, iar dacă au loc cheltuieli, acestea se înregistrează în debitul contului **410** *„Cheltuielile instituției de la buget“*. Contul **700** înregistrează în credit cumulat derularea exercițiului bugetar pe tot parcursul anului pentru care au fost deschise creditele bugetare, inclusiv suplimentările necesare aprobate. La sfârșitul anului (31 decembrie) când are loc închiderea exercițiului financiar, contul **700** se închide prin creditarea contului **410.**

700 *„Finanțarea de la buget privind anul curent“*	=	**410** *„Cheltuielile instituției de la buget“*

În situația când finanțările de la buget privind anul curent sunt mai mari decât cheltuielile instituției de la buget, respectiv soldul creditor al contului **700** este mai mare decât soldul contului **410,** diferența se înregistrează în creditul contului **702** *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“:*

700 *„Finanțarea de la buget privind anul curent“*	=	% **410** *„Cheltuielile instituției de la buget“* **702** *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*

În cazul în care plățile depășesc cheltuielile, se înregistrează:

702 *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*	=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent“*

4.6. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE, SPECIFICE INSTITUȚIILOR JUDECĂTOREȘTI

Tribunalele județene și cel al municipiului București țin contabilitate proprie, organizată și condusă pe baza metodei de tehnică contabilă pe **jurnale** și cuprind secțiunile cunoscute (mijloacele fixe, materiale și obiecte de inventar; decontări cu personalul; decontări cu Trezoreria și Banca Română de Dezvoltare). Contabilitatea este îndrumată și condusă de contabilul șef ca unic gestionar al patrimoniului tribunalului.

Scanned with OKEN Scanner

O particularitate distinctă a organizării contabilității la Tribunalul Județean constă în aceea că la nivelul tribunalului are loc o contabilitate centralizată.

Instanțele judecătorești locale și teritoriale (judecătoriile, Curțile de Apel, Parchetele, precum și cele teritoriale de pe raza județului respectiv) țin contabilitate centralizată, până la balanța de verificare.

Deschiderea finanțării activității tribunalului, ca instituție judecătorească se face lunar pe baza documentului **cererii de creditare** (tabelul 32). Aceasta este emisă de Tribunalul Județean și cuprinde sumele necesare tribunalului, instanțelor judecătorești locale și celor teritoriale din subordine, după care este expediată la Ministerul Justiției — respectiv Direcția Școlarizare, contabilitate, investiții și financiar. Pe baza **cererii de credite,** serviciul contabilitate din Ministerul de Justiție întocmește în două exemplare, documentul **dispoziția bugetară,** din care un exemplar se trimite trezoreriei din localitatea unde are sediul Tribunalul Județean, un exemplar la contabilitatea Tribunalului, iar unul se trimite la D.G.J.F.P.C.F.S.

După înregistrarea la trezorerie a dispoziției bugetare, are loc deschiderea finanțării activității tribunalului, iar creditele deschise se înregistrează în contul **944** *„Credite repartizate din bugetul administrației centrale de stat pentru cheltuielile proprii“*, cont în afara bilanțului.

Derularea exercițiului bugetar, respectiv consumul de credite deschise se înregistrează în contul **700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent“*, cont ce înregistrează pe credit plăți efectuate în cursul anului, iar pe debit, cheltuielile ce se fac în cursul anului, și anume:

— cheltuieli cu salariile;
— contribuția la asigurările sociale;
— contribuția la fondul pentru ajutorul de șomaj;
— cheltuieli de deplasare;
— cheltuieli cu materialele și obiectele de inventar;
— cheltuieli de capital etc.

Caracteristic instituțiilor judecătorești sunt cheltuielile materiale și bănești ocazionate cu soluționarea (judecarea) proceselor pe rol.

Constituie particularitate a contabilității Tribunalului Județean conținutul contului **600** *„Materiale“*, analitic **04** *„Materiale cu caracter funcțional“*. La acest analitic se înregistrează consumul de: imprimate de instanță (citații, comunicările instanțelor de judecată, mandate de aducere), coperte și dosare, sfoară pentru cusut dosare, rechizite de birou etc. O altă particularitate a contabilității tribunalului este și contul **159** *„Alte valori“* analitic **01** *„Timbre fiscale și mărci poștale“* în care se înregistrează consumul de timbre fiscale, mărci poștale, hârtie de scris etc.

Este de menționat faptul că instituțiile judecătorești nu obțin venituri pentru că nu desfășoară activități autofinanțate, deci în contabilitate nu se folosesc conturile de venituri. Totuși sunt considerate ca fiind venituri, diferențele între creditele acordate (repartizate) și cheltuielile ocazionate efectiv, diferențe favorabile, care se înregistrează distinct în contul **702** *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“* pe credit.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru cheltuielile de capital, respectiv cheltuielile pentru investiții aprobate se deschid linii de creditare cu creditele necesare la Banca Română de Dezvoltare, unde tribunalul prin intermediul trezoreriei are deschise conturi de disponibil și conturi de decontare.

Pentru acoperirea cheltuielilor activității instanțelor judecătorești teritoriale de pe baza județului, Tribunalul Județean distribuie credite prin trezoreria din localitatea respectivă, iar decontarea cheltuielilor se face cu **dispoziția de plată** prin contabilitatea Tribunalului Județean.

La sfârșitul fiecărei luni, are loc operațiunea de punctaj între evidența primară a instanțelor judecătorești locale și teritoriale ale Tribunalului Județean și contabilitatea tribunalului în vederea stabilirii corelațiilor ce trebuie să existe, iar la sfârșitul trimestrului și al anului bugetar se întocmesc bilanțul contabil, anexele la bilanț și raportul explicativ.

Principalele operațiuni economice patrimoniale înregistrate în contabilitate și specifice Tribunalului Județean sunt:

a) Deschiderea finanțării:

Debit	**944** *„Credite repartizate din bugetul administrației centrale de stat"*	Suma creditelor deschise

b) Derularea exercițiului bugetar în cursul anului, respectiv cheltuielile efectuate:

	410 *„Cheltuielile instituției de la buget"*	=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*

c) Închiderea exercițiului bugetar la 31 decembrie:
— creditul deschis s-a consumat integral.

	700 *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*	=	**410** *„Cheltuielile instituției de la buget"*

— diferențe de credite neconsumate în cursul anului (cheltuieli) mai mici decât creditele acordate.

	700 *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*	=	**702** *„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse"*

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2f

Cerere de credite

Tribunalul Judeţean . . . . . .
Serviciul Contabilitate . . . . . Nr. . . . . Data . . . . . .

CĂTRE,

MINISTERUL JUSTIŢIEI

Direcţia: salarizare, contabilitate, investiţii-financiar

Vă rugăm să ne deschideţi la trezoreria municipiului . . . . . credite necesare conform clasificaţiei bugetare.

— mii lei —

Art. BUGET.	Titluri de cheltuieli	Necesar de credite	Credite deschise	Credite necesare (suplimentare)	EXPLICAŢII
0	1	2	3	4	5
	I. Cheltuieli de personal:				
10	Salarii				
11	C.A.S.				
12	Şomaj				
13	Deplasări				
	II. Cheltuieli materiale:				
24	Materiale de gospodărire				
25	Cheltuieli de procedură				
26	Obiecte de inventar				
27	Reparaţii curente				
28	Reparaţii capitale				
	III. Cheltuieli de capital:				
72	Cheltuieli de capital				
56.1.	Legea 56/1993				

Preşedintele Tribunalului,

Contabilul Şef,

Scanned with OKEN Scanner

4.7. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR ECONOMICE PATRIMONIALE SPECIFICE PRIMĂRIILOR COMUNALE

Primăriile comunale sunt singurele instituții publice care țin și conduc contabilitatea în *partidă simplă.*

Contabilitatea primăriilor comunale nu se ține prin conturi, așa cum este cazul celorlalte instituții publice, ci prin *registre specifice* activității primăriilor în conformitate cu legea administrației publice locale. Contabilitatea este organizată pe secțiuni, astfel:

I). DESCHIDEREA FINANȚĂRII. BUGETUL DE VENITURI ȘI CHELTUIELI

a) contabilitatea operațiunilor economice efectuate prin casierie și conturile de disponibil din bancă;
b) contabilitatea veniturilor;
c) contabilitatea cheltuielilor;
d) contabilitatea decontărilor;
e) contabilitatea și gestionarea mijloacelor fixe;
f) contabilitatea și gestionarea obiectelor de inventar;
g) contabilitatea și gestionarea materialelor;
h) contabilitatea activităților economice organizate de primării, respectiv consiliile comunale.

II). ÎNCHIDEREA EXERCIȚIULUI BUGETAR. DAREA DE SEAMĂ CONTABILĂ

I). Potrivit legii administrației publice locale, legii finanțelor publice și altor acte normative, primăriile comunale sunt finanțate din bugetele locale, din veniturile activităților autofinanțate (venituri extrabugetare) și în mod excepțional din bugetul public național.

Exercițiul bugetar se deschide la 1 ianuarie și se închide la 31 decembrie al anului bugetar respectiv pe baza:

— bugetului de venituri și cheltuieli;

— a notei de finanțare privind determinarea necesarului de credite bugetare;

— a notei de înștiințare către trezoreria finanțelor publice privind deschiderea de credite din bugetul local în contul primăriei comunale.

1) *Bugetul de venituri și cheltuieli se elaborează anual,* se defalcă pe capitole denumite „*Venituri și cheltuieli*", iar acestea pe subcapitole.

VENITURILE cuprind indicatorii:

— impozite și taxe de la populație (impozit pe teren agricol, liberi profesioniști, clădiri și teren aferent, mijloace de transport, taxe de timbru succesiuni, alte impozite și taxe);

— alte impozite directe (taxe teren proprietate de stat, impozitul pentru venitul agricol, alte impozite indirecte);

— vărsăminte de la instituțiile publice (taxe examinare conducători auto, vărsăminte din disponibilitățile instituției publice);

Scanned with OKEN Scanner

— diverse venituri (venituri din imputații și despăgubiri, venituri din amenzi, încasări din alte surse;

— venituri din valorificare de bunuri (venituri din vânzări de locuințe, venituri valorificate de instituții publice).

CHELTUIELILE cuprind indicatorii:

— sănătate (dispensare medicale, medicamente și alte materiale sanitare);

— cultură și artă (biblioteci comunale, cheltuieli de personal);

— gospodărie comunală și locuințe (întreținerea și repararea străzilor, iluminat, salubritate, reparații capitale, cheltuieli de personal, cheltuieli pentru organele autorității executive și administrației publice de specialitate);

— alte cheltuieli pentru alte acțiuni. Documentul se semnează de contabilul șef și primar.

2) *Nota de finanțare privind determinarea necesarului de credite bugetare* se elaborează trimestrial de către ordonatorul principal de credite și cuprinde indicatorii:

— fondul de rulment la începutul anului;

— veniturile provenite din bugetul local;

— venituri încasate până la începutul lunii;

— venituri ce urmează a se încasa;

— cheltuielile efectuate la începutul anului până la finele lunii;

— cheltuielile ce urmează a se efectua în luna pentru care se solicită deschiderea de credite;

— creditele bugetare deschise de la începutul anului;

— creditele bugetare solicitate a fi deschise. Documentul se semnează de ordonatorul principal de credite, șeful compartimentului financiar-contabil și se vizează de trezorerie.

3) *Nota de înștiințare către trezorerie a creditelor deschise din bugetul local* se elaborează de consiliul local al comunei și se adresează trezoreriei teritoriale pentru creditele deschise de ordonatorul principal pentru și în folosul comunei respectiè. Documentul cuprinde informațiile:

— categoria de cheltuieli pentru care s-a obținut linia de credite (cheltuielile curente de personal, materiale, cheltuieli de capital etc.);

— sumele defalcate pe acțiuni și total buget. Documentul se semnează de către ordonatorul principal de credite și șeful compartimentului financiar-contabil.

a) *Contabilitatea operațiunilor economice efectuate prin casieria primăriei comunale se ține cu documentele (registrele):*

— **borderou de debite-scăderi.** Acest document este emis de Direcția Generală Județeană a Finanțelor Publice, către primăria comunală, prin care se fac cunoscute acesteia:

— încasările de la cetățenii comunei;

— natura încasărilor (impozitul pe clădiri, prime ADAS etc.), conform matricolei de impunere.

— **borderou de debite-scăderi.** Acest document este emis de primăria comunală pentru fiecare circumscripție financiară (percepție) din satele componente ale comunei, prin care se face cunoscută percepția prevăzută a se încasa de la cetățenii satului respectiv și data limită la care se va încasa. După completare, circumscripția financiară sătească va

Scanned with OKEN Scanner

returna borderoul la contabilitatea primăriei pentru a se înregistra la casierie.

— **chitanța.** Este un document cu regim special care se ridică de către contabilul șef al primăriei comunale de la D.G.F.P. județene, prin care se efectuează operațiunea de încasare prin casierie. Se întocmește în trei exemplare, primul se înmânează contribuabilului, al doilea exemplar se trimite la contabilitatea primăriei, iar al treilea rămâne la chitanțier.

— **borderoul desfășurător al încasărilor** se ține zilnic și cuprinde informații cu privire la:

— contribuabili (plătitori);
— nr. rol;
— nr. chitanță emisă;
— natura impozitului pe clădire;
— cheltuielile de judecătorii;
— taxe de timbre;
— impozit pe venit etc.

Evidența sumelor intrate și ieșite din conturile de disponibil deschise la Trezoreria Finanțelor Publice și Banca Națională a României filiala județeană se ține numai cu ajutorul extraselor de cont primite de la banca la care sunt deschise conturile respective. La primirea extraselor de cont, contabilul primăriei are obligația să verifice dacă sumele înscrie în extrasele de cont și în documentele anexate corespund cu datele din evidențele proprii. Înregistrarea operațiunilor din carnetele cec se face în registrul de decontări și venituri extrabugetare, la partida deschisă pentru fiecare sursă.

Virarea sumelor din conturile de disponibil în conturile altor unități patrimoniale pentru plata unor prestări de servicii, cum ar fi: energie electrică; termică; apă-canal și gaze naturale; materii prime și materiale; executarea de lucrări etc. se face pe bază de facturi și dispoziții de plată introduse la bancă de furnizori și acceptate de primărie.

b) *Contabilitatea veniturilor.* Toate încasările realizate de primăriile comunale reprezintă venituri ale bugetului ca: impozite și taxe, prime de asigurare prin efectul legii, mijloace extrabugetare sau alte fonduri legal constituite, (contribuția bănească, fondul silvic comunal etc.) și se înregistrează în contabilitate ca atare. În acest scop, organele financiar-contabile din comună țin o *evidență analitică* (nominală) *pe plătitori* și o *evidență centralizată pe surse.*

Evidența analitică (nominală) pe plătitori se ține cu ajutorul registrului **rol nominal unic,** iar a încasărilor reprezentând venituri extrabugetare pentru care nu se creează în prealabil debite se ține cu ajutorul registrului **denumirea venitului.**

Înregistrările în registrul **rol nominal unic,** în registrul de venituri și în registrul de disponibil, decontări și venituri extrabugetare se efectuează pe baza următoarelor documente primare:

— borderourile de debite sau scăderi;
— lista de rămășițe — plusuri;
— cont de debitare — încasare;
— confirmări de primire;
— înștiințare de plată;
— chitanțiere;
— extrase de rol.

Scanned with OKEN Scanner

Borderourile de debite sau scăderi se întocmesc în dublu exemplar de către inspectorii teritoriali din care unul însoțește actele pe baza cărora se face debitarea sau scăderea și al doilea rămâne la cotor.

Lista de rămășițe și plusuri se întocmește pe baza situației de evidență nominală stabilită la sfârșitul anului și constituie baza de transferare a debitelor (sau suprasolvirilor) din anul încheiat în evidența anului curent.

Cont de debitare — încasări se întocmește de circumscripția financiară sătească (percepția) pe baza formularului tip emis de D.G.F.P.C.F.S. județeană, după care se înaintează contabilității primăriei comunale și cuprinde informațiile: percepția care stabilește impunerea, denumirea veniturilor pentru bugetele locale, debitele, rămășițele, încasările de la începutul anului (curent rămășiță), total încasări.

Confirmarea de primire se întocmește pentru debitele primite spre urmărire și încasare de la alte unități în limita competențelor stabilite prin actele normative în vigoare. Organele fiscale după o prealabilă analiză a acestora, îl întocmesc în două exemplare, din care unul se expediază unității care a transmis debitul pentru scoaterea lui din evidențe, iar copia rămâne la cotor.

Înștiințarea de plată marchează începutul activității de urmărire a impozitelor și taxelor. Aceasta se înmânează contribuabilului, iar dovezile de înmânare se predau la contabilitatea unității fiscale.

Chitanțierele se folosesc pentru încasarea impozitelor și taxelor și sunt tipărite de Ministerul Finanțelor după care se transmit organelor financiare teritoriale prin direcțiile generale ale finanțelor publice și se înregistrează în formularele cu regim special.

Extrasul de rol folosește pentru evidența plăților datorate de contribuabili. Agenții fiscali înscriu plătitorii de impozite și taxe în extrasul de rol prin care se evidențiază debitele contribuabililor și plățile făcute în contul acestora pe baza chitanțierelor și a extraselor de cont (pentru sumele încasate prin popriri).

c) *Contabilitatea cheltuielilor* se ține cu ajutorul registrului **partizi-cheltuieli** în care se înregistrează totalul cheltuielilor lunare din anul bugetar, iar în cadrul lunii, pe articole de cheltuieli materiale. Coloanele din partea stângă a registrului se completează cu creditele bugetare anuale și cu repartiția pe trimestru a acestora — respectiv cu prevederile anuale privind mijloacele extrabugetare, contribuția bănească etc., conform planului de venituri și cheltuieli pentru autofinanțare.

d) *Contabilitatea decontărilor* se ține cu ajutorul registrului de disponibil, decontări și venituri extrabugetare în care se deschid partizi distincte pentru fiecare ordonator de credite terțiar finanțat din bugetul comunei și în care se înregistrează mijloacele bănești transmise acestora. Înregistrările efectuate în partizile deschise de către consiliile locale comunale trebuie să corespundă în orice moment cu cele din evidența ordonatorilor terțiari. Verificarea concordanței se efectuează trimestrial pe baza datelor înscrise în dările de seamă contabile ale ordonatorilor de credite terțiari.

e) *Contabilitatea și gestionarea mijloacelor fixe* se ține cu ajutorul registrului pentru contabilitatea analitică a mijloacelor fixe, global-valoric, pe categorii de mijloace fixe.

Scanned with OKEN Scanner

La deschiderea registrului și a partizilor respective pe categorii de mijloace fixe, se are în vedere numărul mijloacelor fixe aflate în dotare, în funcțiune și în perspectivă, în scopul rezervării filelor necesare fiecărei categorii, putându-se folosi dacă este cazul, mai multe registre.

O particularitate distinctă a contabilității mijloacelor fixe o prezintă contabilitatea cărților, discurilor, filmelor, benzilor de magnetofon, casetelor cu înregistrări stereo audio și video imprimate definitiv și a valorilor de muzeu, care se ține numai în partea I a registrului, global-valoric, fără a se mai desfășura pe analitice. Pe obiecte (volume, discuri și benzi, casete etc.) se ține o *evidență* tehnic-operativă, potrivit instrucțiunilor Ministerului Culturii.

Evidența operativă a mijloacelor fixe pe locuri de folosință, se ține cu ajutorul **listei de inventariere,** întocmită în două exemplare. În cursul anului, atât contabilul comunal cât și salariatul care are în gestiune bunurile, înscriu în exemplarele respective ale listei, mișcările intervenite (intrări-ieșiri) de mjloace fixe.

Terenurile, lacurile, bălțile, pădurile și podețele de interes public, precum și spațiile verzi, nu se înregistrează în contabilitate, ci se ține numai o evidență tehnic-operativă, în etaloane naturale (de exemplu: numărul de hectare de spații verzi, kilometri de drumuri, de poduri etc.).

În evidența tehnic-operativă se înregistrează și unele obiecte de utilitate publică aflate în parcuri, străzi sau pe drumuri publice, ca de exemplu: coșuri de hârtii, panouri diverse etc, pentru care se menționează cantitatea și locul unde se află obiectele respective.

g) *Contabilitatea și gestionarea obiectelor de inventar.* Înregistrarea obiectelor de inventar în contabilitate se face la prețul de facturare (inclusiv taxa pe valoare adăugată și cheltuielile de transport-aprovizionare). Pentru obiectele de inventar primite de școli, cămine culturale, contabilul comunal are obligația să confirme în termen de 3 zile primirea și înregistrarea obiectelor respective. Confirmarea se face pe unul din cele două exemplare ale **notei de transfer-restituire,** formular primit de la organul județean (Inspectoratul pentru Cultură, Inspectoratul Școlar Județean, Direcția Sanitară Județeană etc., după caz), de salariatul cu atribuțiuni pentru ridicarea bunurilor, care după înregistrarea în evidența operativă se predau la contabilul comunal în vederea înregistrării acestora în contabilitate.

Evidența obiectelor de inventar în folosință se ține de contabilul primăriei, global-valoric, pe unități, utilizându-se în acest scop registrul de materiale — formular U.2-18. Detalierea obiectelor de inventar cuprinse în evidența global-valorică pe fiecare unitate se reflectă în **lista de inventariere,** simbol U-2-38, întocmită cu ocazia inventarierii. În cursul anului mișcarea cantitativă a obiectelor de inventar (intrări sau ieșiri) se ține pe baza documentelor de către responsabilul de locuri de folosință în așa fel încât, datele din acestea să corespundă cu cele din exemplarul existent la contabilitate.

g) *Contabilitatea și gestionarea materialelor* se ține cu ajutorul registrului de materiale simbol U.2-18, în care materialele se înregistrează global-valoric, pe categorii de materiale, pentru fiecare fond din care au fost procurate de la buget. Eliberarea materialelor din magazie pentru consumul curent, executarea lucrărilor de investiții, reparații etc. se face pe măsura necesităților și cel mult pentru consumul pe o lună. Ma-

Scanned with OKEN Scanner

terialele eliberate unităţilor fără contabilitate proprie se înscriu în registrul de materiale la partida „ieşiri“ şi concomitent la „intrări“.

Contabilul comunal are sarcina să verifice periodic, prin sondaj, existenţa stocurilor de materiale aflate în unităţile fără contabilitate proprie cum sunt:

— şcoli generale;

— circumscripţii sanitare;

— percepţii etc.

Materialele rămase în stoc la 31 decembrie la unităţile fără contabilitate proprie finanţate din bugetul comunal se inventariază şi se înregistrează în contabilitatea primăriei în registrul de materiale, la poziţiile valorice corespunzătoare, pentru a fi raportate în darea de seamă contabilă. La începutul anului următor operaţiunile se stornează, materialele respective considerându-se ca fiind date în consum.

h) *Contabilitatea activităţilor economice organizate de* **primării,** *respectiv* **consiliile comunale**

Consiliile locale comunale în temeiul Legii nr. 69/1991 pot organiza activităţi economice şi de servicii teritoriale. Contabilitatea activităţii economice şi de prestări de servicii se organizează şi se ţine de contabilul comunal. Actele prin care se organizează obligaţii contractuale, plăţi, credite bancare şi împrumuturi de trezorerie şi orice alte operaţiuni privind patrimoniul primăriei se semnează de către preşedintele consiliului comunal şi de contabil, care pot angaja cheltuieli în limita admisă de actele normative în vigoare. Contabilitatea activităţilor economice se conduce în mod distinct pe fiecare activitate folosindu-se aceleaşi modele de registre ca şi pentru evidenţa execuţiei bugetului comunal.

Pentru evidenţa cheltuielilor de producţie şi a rezultatelor obţinute de consiliile locale comunale se ţine seama de următoarele:

— evidenţa cheltuielilor de producţie se ţine cu ajutorul **registrului partizi-cheltuieli** în care se înregistrează la partida fiecărei activităţi (cărămidărie, balastieră, împletituri răchită, gatere etc.) valoarea materialelor consumate şi a obiectelor de inventar date în folosinţă, a manoperei plătite, a amortizării aferentă mijloacelor fixe, etc.;

— evidenţa produselor rezultate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate se ţine cu ajutorul registrului de materiale în care se deschid partizi pe fiecare activitate. În acest registru, produsele obţinute se înregistrează la „intrări“ pe baza notelor de predare, la preţul de vânzare legal aprobat. În coloanele de „ieşire“ se înscriu datele privind produsele vândute (cantitativ şi valoric) care se iau din facturi sau alte acte ce indică vânzarea produselor.

În vederea cunoaşterii totalului produselor vândute şi încasate, respectiv a veniturilor activităţii economice, coloana „ieşiri valorice“ se centralizează anual pe un document cumulativ, din totalul acestora scăzându-se valoarea facturilor neîncasate la sfârşitul anului. Pentru efectuarea încasărilor şi plăţilor privind activităţile economice de producţie şi prestări de servicii, trezoreria finanţelor publice deschide conturi specifice, separate, la cererea primăriilor.

II). *ÎNCHIDEREA EXERCIŢIULUI BUGETAR. DAREA DE SEAMĂ CONTABILĂ.* Toate operaţiunile economice patrimoniale privind execuţia bugetară, a planului de venituri şi cheltuieli din mijloace bugetare,

Scanned with OKEN Scanner

extrabugetare și din alte fonduri legal constituite, se închid pe data de 31 decembrie.

Pentru închiderea în bune condițiuni a acestor operațiuni este necesar să se întocmească următoarele lucrări:

— verificarea înregistrării operațiunilor economice în evidențele nominale și centralizatoare;

— întocmirea listelor de rămășițe;

— verificarea gestiunii chitanțierelor;

— închiderea registrelor de evidență;

— închiderea evidențelor fiscale.

Cu ocazia verificării înregistrării operațiunilor în evidențele nominale și centralizatoare se urmărește:

— dacă pentru actele de impunere sau de scădere s-au întocmit borderourile respective și dacă acestea, precum și actele privind restituirile sau virările au fost operate corect în registrul rol nominal-unic și în registrul partizi-venituri;

— dacă la plățile făcute după expirarea termenelor legale s-au calculat și încasat majorările corespunzătoare;

— dacă plusurile stabilite au fost virate pentru lichidarea altor debite și dacă au fost comunicate contribuabililor pentru a cere restituirea lor;

— dacă soldarea rolurilor este corect făcută.

La 31 decembrie, după soldarea tuturor pozițiilor de rol se întocmesc *liste de rămășițe și plusuri* în condițiile stabilite de instrucțiunile Ministerului Finanțelor pentru închiderea operațiunilor respective. Rămășițele din impozite și taxe, prime de asigurare prin efectul legii, precum și cele din majorările de întârziere se extrag din liste, în lei. Listele de rămășițe și de suprasolviri se întocmesc într-un singur exemplar, după care se întocmește o recapitulație a rămășițelor și suprasolvirilor pe fonduri și subdiviziuni ale clasificației bugetare care se înaintează Direcției Generale a Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat Teritorial.

La sfârșitul anului se procedează la verificarea chitanțierelor pentru a se stabili exactitatea stocurilor de chitanțiere rămase nefolosite. Carnetele chitanțiere nefolosite existente în stoc la finele anului se verifică prin sondaj pentru a se constata dacă nu sunt chitanțe lipsă și se utilizează în anul următor, începând de la numărul 1.

Închiderea evidențelor fiscale cuprinde informații cu ajutorul cărora se finalizează exercițiul bugetar anual de către percepția comunei și cuprinde indicatori cu privire la:

— denumirea surselor de venituri;

— totalul din anul precedent conform listelor de rămășițe și de plusuri;

— debitele pe anul curent;

— încasările din anul curent;

— situația din roluri pe baza listei de rămășițe și de plusuri;

— diferențele între soldul partidei și lista privind veniturile fiscale și contribuabilii comunei respective.

Se semnează de către inspectorul fiscal, operatorul de rol, agentul fiscal și se avizează de contabilul șef al primăriei.

Scanned with OKEN Scanner

În conformitate cu dispoziţiile Ministerului Finanţelor, primăriile comunale, prin organul financiar-contabil propriu sunt obligate să întocmească trimestrial şi anual **darea de seamă contabilă** — lucrare de sinteză generală care cuprinde informaţii cu privire la modalităţile de derulare şi încheiere a exerciţiului financiar.

Conţinutul dării de seamă contabile cuprinde informaţii financiar-contabile cu privire la:

— *situaţia soldurilor trimestriale şi anuale* (soldurile la începutul anului şi sfârşitul perioadei) la:

— mijloacele fixe şi obiectele de inventar;
— mijloacele băneşti;
— decontări;
— cheltuieli şi materiale;
— mijloacele bugetului comunal;
— bugetele instituţiilor;
— fondurile;
— veniturile;
— sursele bugetului comunal;
— bugetele instituţiilor.

Observaţie: chiar dacă contabilitatea primăriilor comunale se ţine în partidă simplă nefolosindu-se conturi aşa cum este cazul celorlalte instituţii, în darea de seamă contabilă care reflectă existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale precum şi execuţia bugetului se referă la noţiunile de mijloace economice şi fonduri cărora le corespund noţiunile de *activ* şi *pasiv*, ceea ce demonstrează că şi în contabilitatea primăriilor înregistrarea elementelor patrimoniale se face ţinând seama de principiul *dublei reprezentări* a elementelor patrimoniale.

Contul de execuţie a bugetului comunal cuprinde informaţii cu privire la venituri şi cheltuieli astfel:

a. *Venituri:*

— venituri fiscale (curente, impozite directe, impozite şi taxe de la populaţie, impozite indirecte);

— venituri nefiscale (vărsăminte de la instituţiile publice cu activităţi autofinanţate, diverse venituri, venituri din recuperarea cheltuielilor de judecată, imputaţii şi despăgubiri, venituri din analizele aplicate potrivit dispoziţiilor legale);

— venituri din capital;
— sume defalcate din impozitul pe salarii pentru bugetele locale;
— subvenţii.

b. *Cheltuieli:*

— bugetul local pe feluri de cheltuieli;
— sănătate (dispensare medicale săteşti, comunale);
— cultură şi artă (biblioteci comunale, muzee, case memoriale);
— gospodărie comunală şi locuinţe (întreţinere şi repararea străzilor, iluminat, salubritate, grădini publice, domeniul public, alte acţiuni de gospodărie comunală);
— cheltuieli pentru organele autorităţii executive (organele administraţiei publice locale de specialitate;
— transporturi şi telecomunicaţii (drumuri şi poduri);
— fondul de rezervă bugetară la dispoziţia consiliilor locale;

Scanned with OKEN Scanner

— excedent bugetar;
— deficit bugetar.

Contul de execuție a bugetului instituțiilor publice și activităților autofinanțate cuprinde informații cu privire la:

a. *Venituri:* (prevederi anuale și trimestriale, plăți efectuate și cheltuieli efective în domeniile: culturii și artei (cămine culturale, muzee);
— gospodăria comunală și locuințe;
— agricultură și silvicultură, ape și mediului înconjurător (pășuni comunale);
— în alte domenii de activitate.

b. *Cheltuieli* (prevederi anuale, trimestriale, plăți efectuate și cheltuieli efective);
— gospodărie comunală și locuințe;
— agricultură-silvicultură, ape și mediul înconjurător;
— alte acțiuni economice (piețe și târguri, oboare, camere cazare în comun, unități de producție și servicii etc.);
— excedentul fondurilor extrabugetare;
— deficitul fondurilor extrabugetare.

Detalierea cheltuielilor cuprinde informații cu privire la:
— *cheltuieli curente* (cheltuielile de personal, cheltuieli materiale și servicii;
— subvenții;
— *cheltuieli de capital* (investiții ale instituțiilor publice, plăți efectuate din venituri proprii și din alocații bugetare).

Disponibil din fonduri cu destinație specială legal constituite cuprinde indicatori ce furnizează informații cu privire la:
— disponibilul din fondurile cu destinație specială și de redistribuire din donații;
— pază obștească comunală;
— alte fonduri speciale (lichidări C.A.P. și A.E.I.);
— activități autofinanțate;
— cămine culturale;
— muzee;
— piețe;
— târguri și oboare.

Informațiile furnizate sunt grupate astfel: disponibil la bancă la începutul anului, încasări, plăți și disponibil la bancă la sfârșitul perioadei (trimestru, an).

Contul de execuție al fondului special cuprinde indicatorii:
— sold la începutul anului;
— venituri, total din care: (pe surse de venituri);
— cheltuieli total din care: (pe destinații sau feluri de cheltuieli, precum și soldul la sfârșitul perioadei. Informațiile sunt grupate în două capitole și anume, prevederi la începutul perioadei și realizări la sfârșitul perioadei.
— finanțarea investițiilor cuprinde indicatorii:
— cheltuieli de capital (construcții-montaj, achiziții de utilaje și alte bunuri independente);
— alte cheltuieli de natura investițiilor;
— resurse (alocații de la buget pe capitole conform clasificației bugetare;

Scanned with OKEN Scanner

— venituri extrabugetare și fonduri speciale). Atât cheltuielile de capital cât și resursele sunt defalcate anual și trimestrial (prevederi și realizări).

Contul de pagube materiale cuprinde indicatori ce furnizează informații cu privire la:

— pagube la 31 decembrie preluate la 1 ianuarie;
— pagube în cursul anului pe feluri de pagube;
— lipsuri în gestiune;
— plăți nelegale;
— deteriorări și degradări de bunuri;
— lichidarea și acoperirea pagubelor;
— pagube rămase nerecuperate;
— situația inventarierii patrimoniului, indicator ce cuprinde informații cu privire la gestiunile de inventariat în perioada raportată;
— diferențele rezultate la inventariere;
— alte informații cu privire la situația patrimoniului primăriei comunale.

4.8. CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE, SPECIFICE PRIMĂRIILOR ORĂȘENEȘTI ȘI MUNICIPALE

Primăriile orășenești, municipale și a municipiului București țin și conduc contabilitatea în *partidă dublă* utilizând metoda de tehnică contabilă *maestru-șah*. Sfera de acțiune a contabilității primăriilor orășenești și municipale cuprind serviciul *buget-contabilitate* și *biroul de încasat chirii*. Activitatea economică a primăriilor orășenești și municipale este finanțată de la bugetul local.

Specific contabilității acestor instituții este pe de o parte, **execuția de casă pentru bugetul local** care cuprinde componența veniturilor pe surse de venituri, și efectuarea de cheltuieli pe destinații pe de altă parte și cuprinde:

I) VENITURILE BUGETELOR LOCALE compuse din:

— impozit pe profit;
— impozit și taxe de la populație;
— impozit pe terenurile agricole ale populației;
— impozit venit liber profesioniști;
— impozit pe clădirile și terenurile populației;
— taxe pe mijloace de transport deținute personal;
— taxe timbre succesiune și alte taxe;
— alte impozite și taxe de la populație;
— alte impozite directe;
— taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat;
— impozit clădiri persoane juridice;
— taxe mijloace de transport deținute de agenți economici;
— impozitul pe spectacole;
— alte impozite indirecte;
— majorări, penalizări, întârzieri, venituri;
— vărsăminte profit net regii autonome;

Scanned with OKEN Scanner

— vărsăminte de la instituţiile publice;
— taxe spitale, analize, consultaţii, tratamente;
— taxe conducători auto, eliberat permis;
— vărsăminte din disponibilităţile instituţiilor publice cu activităţi autofinanţate;
— alte venituri de la instituţiile publice;
— venituri recuperate, cheltuieli judiciare, despăgubiri;
— venituri, amenzi, dispoziţii locale;
— restituirea fondului finanţarea la buget privind anii precedenţi;
— venituri din concesiuni;
— încasări din alte surse;
— venituri din valorificarea bugetelor de stat;
— venituri din valorificarea bunurilor instituţiilor publice;
— venituri din vânzări locuinţe, construcţii fond de stat;
— sume defalcate impozit pe salarii de la bugetul local;
— subvenţii primite de la bugetul statului;
— subvenţii primite de la bugetul local pentru protecţia socială a populaţiei;
— subvenţii primite de la buget pentru investiţii.

II) CHELTUIELILE BUGETELOR LOCALE:

— sănătate;
— sănătate — cheltuieli curente;
— sănătate — cheltuieli materiale și servicii;
— cultură și artă;
— cultură și artă — cheltuielile curente;
— cultură și artă — subvenţii;
— cultură și artă — cheltuieli de capital;
— asistenţă socială;
— asistenţă socială — cheltuieli curente;
— asistenţa societăţilor — cheltuieli de materiale;
— gospodărie comunală și locuinţe;
— gospodărie comunală și locuinţe — cheltuieli curente;
— gospodăria comunală și locuinţe — cheltuieli materiale;
— gospodărie comunală și locuinţe — subvenţii;
— gospodărie comunală și locuinţe — cheltuieli de capital;
— cheltuieli pentru autoritatea executivă;
— cheltuieli organizatorice pentru autoritatea executivă;
— cheltuieli organizatorice pentru autoritatea executivă — cheltuieli de personal;
— cheltuieli organizatorice pentru autoritatea executivă — materiale și servicii;
— cheltuieli organizatorice autoritatea executivă — cheltuieli de capital;
— transporturi și comunicaţii — cheltuieli curente;
— transport comunicaţii — subvenţii;
— transport și comunicaţii — cheltuieli capitale;
— alte acţiuni;
— alte acţiuni — cheltuieli curente;
— alte acţiuni — cheltuieli materiale și servicii.

Scanned with OKEN Scanner

O particularitate deosebită a contabilității primăriilor orășenești și municipale și a municipiului București o constituie folosirea a două conturi distincte și anume:

— **102** *„Disponibil al bugetului local“;*

— **211** *„Decontări cu ordonatorii de credite din bugetul local“*. Deschiderea finanțării activității primăriei și implicit consiliului local se face de către consiliul județean care este ordonator de credite principal pentru primărie, iar primăria este ordonator principal de credite pentru unitățile din subordine.

Necesarul de credite bugetare este stabilit prin bugetul de venituri și cheltuieli care este depus la trezorerie, cu viza prealabilă a Direcției Județene a Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat (D.J.G.F.P.C.F.S.), lunar și se întocmește **anexa 10** în care se specifică acțiunea finanțată și anume:

— pentru cultură — anexa 10, la care se adaugă dispoziția bugetară pentru fiecare unitate în parte (case de cultură, muzee, teatre, case memoriale etc.);

— gospodărie comunală — anexa 10, la care se adaugă dispoziția de plată pentru fiecare activitate (salubritate, drumuri, semnalizare rutieră, spații verzi, iluminatul public al orașului etc.).

De menționat este faptul că, ponderea cea mai mare a cheltuielilor primăriilor orășenești, municipale o dețin cheltuielile cu gospodărirea comunală.

După aprobarea creditelor bugetare, are loc alimentarea contului **102** *„Disponibil al bugetului local“* pe baza dispoziției bugetare înregistrându-se astfel:

102 *„Disponibil al bugetului local“*	=	**500** *„Veniturile bugetului local“*
211 *„Decontări cu ordonatorii de credite pentru finanțarea din bugetul local“*	=	**102** *„Disponibil al bugetului local“*

În contabilitatea primăriei se înregistrează:

105 *„Disponibil al instituției“*	=	**211** *„Decontări cu ordonatorii de credite pentru finanțarea din bugetul local“*

Cheltuielile instituției de la bugetul local se înregistrează în contabilitate în contul **410** *„Cheltuielile instituției de la buget“*, pe debit, și în contul **105** *„Disponibil al instituției“* pe credit, astfel:

410 *„Cheltuielile instituției de la buget“*	=	**105** *„Disponibil al instituției“*

Scanned with OKEN Scanner

4.9. PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE, SPECIFICE PREFECTURILOR

Prefecturile țin contabilitatea proprie în *partidă dublă* și sunt finanțate de Guvernul României în conformitate cu Legea Bugetului Public Național. Creditele sunt deschise de Guvern prin Secretariatul General al Guvernului care întocmește **dispoziția bugetară** și o trimite la trezoreria municipiului sau orașului reședință de județ, unde este deschis contul prefecturii. Creditele deschise prefecturii nu se distribuie, ci sunt folosite pentru acoperirea cheltuielilor proprii. Creditele sunt evidențiate în **extrasul de cont** și cumulate la capitolul **total deschidere.**

Creditele primite de prefectură sunt înregistrate în contul în afara bilanțului **944** *„Credite repartizate din bugetul administrației centrale de stat pentru cheltuieli proprii"*, iar cheltuirea lor prin Trezoreria Finanțelor Publice se evidențiază în contul **700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*.

Cheltuielile ocazionate cu activitatea prefecturii sunt grupate în:

a) *Cheltuieli de personal:*
— salarii;
— contribuții la asigurările sociale (25%);
— contribuții la fondul pentru plata ajutorului de șomaj (5%);
— alte cheltuieli cu personalul.

b) *Cheltuieli materiale:*
— materiale de întreținere și gospodărire;
— materiale cu caracter funcțional;
— alte materiale (carburanți, lubrifianți, piese de schimb pentru reparații auto, etc.).

c) *Cheltuieli de capital:*
— cheltuieli de capital pentru reparații clădiri și alte spații (camere de oaspeți);
— cheltuieli de capital privind dotări cu mijloace tehnice de calcul, audioviziuale, comunicații;
— cheltuieli de capital pentru investiții proprii;
— alte cheltuieli de capital.

Din totalul cheltuielilor ocazionate cu activitatea prefecturii o pondere însemnată o au *cheltuielile de personal* și *cheltuielile materiale.*

Contabilitatea prefecturilor este organizată în *partidă dublă* folosindu-se metoda *maestru-șah.*

Operațiunile economice se înregistrează în conturile:
— **410** *„Cheltuielile instituției de la buget"*;
— **700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*;
— **230** *„Decontări cu salariații"*;
— **159** *„Alte valori"*, analitic **04** *„Bonuri cantități fixe"* (B.C.F.).

Particularitățile contabilității se referă la natura operațiunilor economice și sunt următoarele:

1) *Aprovizionarea cu B.C.F.* se face prin înregistrarea:

159 *„Alte valori"*, analitic: **04** *„Bonuri cantități fixe"* (B.C.F.) **410** *„Cheltuielile instituției de la buget"*	=	**700** *„Finanțarea de la buget privind anul curent"*

Scanned with OKEN Scanner

2) La sfârşitul lunii consumul de B.C.F. (al benzinei consumate) determină înregistrarea:

410 *„Cheltuielile instituţiei de la buget“*	=	**159** *„Alte valori“*, analitic: **04** *„B.C.F.“*

3) Achitarea facturilor privind consumul de energie electrică, încălzire centrală etc., se înregistrează astfel:

410 *„Cheltuielile instituţiei de la buget“*	=	**700** *„Finanţarea de la buget privind anul curent“*

4) La sfârşitul lunii se virează în contul **700** cheltuielile de capital a sumei repartizate de Guvern, cu înregistrarea:

115 *„Disponibil pentru instituţie“*	=	**700** *„Finanţarea de la buget privind anul curent“*

5) Suma repartizată de Guvern pentru instituţie se varsă la Banca Română de Dezvoltare, filiala locală şi de acolo se efectuează toate cheltuielile care se cumulează în contul **410** (care ajută şi la închiderea execuţiei bugetare la sfârşitul anului) astfel:

700 *„Finanţarea de la buget privind anul curent“*	=	**410** *„Cheltuielile instituţiei de la buget“*

6) Sumele din contul **700** reprezintă sumele cumulate lună de lună, iar diferenţa dintre venituri şi cheltuieli (diferenţa între sumele alocate de la buget şi cele efectiv cheltuite) se înregistrează în contul **702** *„Finanţarea de la buget privind anii precedenţi şi alte surse“*, pe debit sau pe credit, în funcţie de natura cheltuielilor, astfel:

700 *„Finanţarea de la buget privind anul curent“*	=	% **410** *„Cheltuielile instituţiei de la buget“* **702** *„Finanţarea de la buget privind anii precedenţi şi alte surse“*

Toate sumele cheltuite prin contul **410** şi contul **700** se defalcă pe natura cheltuielilor în *„contul de execuţie bugetară“*. Totalul cheltuielilor şi plăţilor din contul de execuţie bugetară trebuie să fie egal cu totalul sumelor din contul **410** *„Cheltuielile instituţiei de la buget“*.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 5

INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

5.1. NORME METODOLOGICE PRIVIND INVENTARIEREA PATRIMONIULUI INSTITUȚIILOR PUBLICE

Obiectul inventarierii îl formează întreg patrimoniul instituției, precum și valorile materiale și bănești care aparțin altor unități lucrative și persoane fizice, dar care se găsesc în păstrare la unitatea unde se face inventarierea.

Termenul la care se efectuează inventarierea patrimoniului este stabilit prin acte normative. Astfel, în conformitate cu prevederile art. 8 din Legea contabilității, toate unitățile cu scop lucrativ, inclusiv instituțiile administrației publice au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului la începutul activității, cel puțin o dată pe an, pe parcursul activității, în cazul fuzionării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege, cum sunt: la schimbarea gestionarului; în urma modificării prețurilor ca urmare a unui act normativ (H.G., lege etc.); dacă se comasează o gestiune cu alta sau se lichidează gestiunea de bunuri materiale și bănești în urma unor calamități naturale (incendii, cutremure, inundații), în urma unor spargeri și furturi, dacă sunt indicii că ar exista lipsuri sau plusuri în gestiune, la cererea organelor de control din afara instituției publice abilitate și competente (Garda Financiară, Corpul de Control Financiar, Poliția Economică etc.).

Inventarierea, din punct de vedere contabil reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor de pasiv și de activ, cantitativ și valoric sau numai valoric, după caz, existente în patrimoniul instituției la data la care aceasta se efectuează. La începutul activității, inventarierea are ca obiect principal stabilirea și evaluarea elementelor patrimoniale care constituie aportul în muncă. Pe parcursul funcționării sale, unitatea patrimonială efectuează inventarierea patrimoniului cel puțin o dată pe an, de regulă, cu ocazia închiderii exercițiului financiar.

În baza prevederilor art. 8 din Legea contabilității, Ministerul Finanțelor poate aproba excepții de la regula inventarierii obligatorii anuale la solicitarea justificată a unității patrimoniale cu avizul Direcțiilor Generale a Finanțelor Publice și Controlului Financiar de Stat Județean, respectiv a municipiului București.

În aplicarea prevederilor art. 8 din Legea contabilității în funcție de natura și complexitatea activităților, unitățile patrimoniale au obligația să asigure, în principal, următoarele:

— stabilirea perioadelor;

— organizarea și numirea persoanelor împuternicite să efectueze inventarierea;

— pregătirea condițiilor necesare efectuării inventarierii;

— înregistrarea în contabilitate a tuturor operațiunilor aferente exercițiului financiar;

— efectuarea faptică a inventarierii;

— determinarea rezultatelor inventarierii.

Inventarierea se efectuează la locurile de existență a bunurilor (magazii, depozite, laboratoare, cabinete, săli de clasă, dormitoare, saloane de spital, birouri funcționale etc.) prin numărare, cântărire, măsurare sau prin alte mijloace tehnice de determinare a existenței fizice și faptice a acestora. Toate bunurile inventariate, grupate pe gestiuni și categorii de bunuri se înscriu în lista de inventariere, care se semnează de către persoanele împuternicite să efectueze inventarierea, adică de *comisia de inventariere.*

Cu ocazia inventarierii, disponibilitățile aflate în conturile de la bănci, precum și creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse, de regulă, verificării și confirmării pe baza extraselor de cont sau punctajelor reciproce în funcție de necesități.

Pentru toate celelalte elemente patrimoniale, de activ și de pasiv, cu ocazia inventarierii se verifică realitatea soldurilor conturilor respective. Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate etc., precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc, de regulă, liste de inventariere separate.

Rezultatele inventarierii se consemnează într-un proces-verbal de inventariere, în care se înscriu, în principal:

— perioada și gestiunile inventariate;

— persoanele care au efectuat inventarierea;

— plusurile și minusurile constatate;

— compensările efectuate;

— bunurile depreciate;

— creanțele și datoriile;

— valorificarea rezultatelor inventarierii.

5.2. ETAPELE INVENTARIERII PATRIMONIULUI

Pentru atingerea scopului, inventarierea se desfășoară în mai multe etape, și anume:

a) organizarea inventarierii;

b) inventarierea propriu-zisă;

c) stabilirea rezultatului inventarierii;

d) înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii.

a) *Organizarea inventarierii patrimoniului.* Inventarierea se efectuează de comisiile de inventariere numite de conducătorul instituției publice, alcătuite din cel puțin două persoane.

Comisiile de inventariere sunt alcătuite din specialiști în domeniul economic, tehnic, administrativ etc., cu pregătire corespunzătoare lucrărilor de inventariere.

Scanned with OKEN Scanner

Șeful comisiei elaborează un plan de desfășurare a inventarierii care cuprinde:

— gestiunile și sectoarele care vor fi inventariate și bunurile materiale și bănești care fac obiect al operațiunii de inventariere;

— perioada de timp în care se desfășoară operațiunea de inventariere;

— cine efectuează inventarierea.

Comisia de inventariere cere gestionarilor sau responsabilului locurilor de activitate să sisteze operațiunea de primire-eliberare a valorilor materiale și bănești gestionate și să înregistreze în evidența operativă a gestiunii (fișe de magazie, raport de gestiune etc.) toate documentele privind intrările și ieșirile. Se ia apoi gestionarului o *declarație* în care acesta trebuie să menționeze:

— dacă are valori materiale și bănești ce nu aparțin instituției publice;

— dacă are în gestiune valori materiale intrate sau eliberate din gestiune fără documente;

— dacă are valori materiale și bănești depozitate în altă parte;

— dacă are plusuri sau minusuri și din ce cauză.

Dacă valorile supuse inventarierii se găsesc în mai multe încăperi se sigilează cele ce vor fi inventariate în alte zile întocmindu-se un **proces-verbal de sigilare.** Dacă în timpul inventarierii intră în gestiune sau se eliberează valori materiale, acestea sunt înregistrate distinct, iar pe documentele de intrare-ieșire se înscrie mențiunea **primit sau eliberat în timpul inventarierii.**

b) *Inventarierea propriu-zisă.* Constă în stabilirea stocurilor faptice, reale, de valori materiale și bănești și a stării acestora. Comisia de inventariere în prezența gestionarului, numără, măsoară, cântărește toate valorile găsite în depozite și magazii și le înregistrează în documentul **lista de inventariere,** pe categorii de bunuri inventariate și pe gestiuni de valori materiale și bănești. Pentru valorile materiale degradate, distruse și pentru cele aflate în custodie se întocmesc liste de inventariere separate. Listele de inventariere sunt semnate de membrii comisiei și de gestionarul bunurilor inventariate, și se predau la contabilitate.

c) *Stabilirea rezultatului inventarierii.*

Pentru stabilirea rezultatelor inventarierii trebuie să se cunoască și să se aplice legislația în vigoare care reglementează probleme ale inventarierii de către toți membrii comisiei și de către gestionari. Rezultatele se stabilesc prin calcule aritmetice (adunări și scăderi) între valorile constatate la inventariere, și cele înregistrate în contabilitate determinându-se după caz, plusurile și minusurile din gestiune.

Pentru toate plusurile și minusurile constatate, precum și pentru valorile materiale și bănești deteriorate, degradate sau distruse se cer gestionarilor **note explicative,** în care aceștia trebuie să arate cauzele, împrejurările care au adus la apariția acestora și constatări ale comisiei de inventariere.

d) *Înregistrarea în contabilitate a plusurilor și minusurilor constatate (rezultatele finale ale inventarierii).*

Plusurile și minusurile constatate se înregistrează în contabilitate în mod distinct astfel:

— plusurile de materiale, obiecte de inventar, produse finite, semifabricate etc. se înregistrează ca o intrare în gestiune deci și conco-

Scanned with OKEN Scanner

mitent ca o diminuare (recuperare) a cheltuielilor locului unde s-au constatat, deci —A, astfel:

Exemplu: a) S-a constatat un plus de materiale de 75 000 lei:

75 000	*„Materiale“*	=	*„Cheltuielile instituției de la buget“*	75 000

b) S-a constatat un plus de mijloace fixe de 250 000 lei:

250 000	*„Mijloace fixe“*	=	*„Fondul mijloacelor fixe“*	250 000

c) S-a constatat un plus de numerar în casierie de 15 000 lei:

15 000	*„Casa“*	=	*„Venituri de realizat“*	15 000

— minusurile (lipsurile) la inventar se înregistrează distinct funcție de cauzele lor. Lipsurile de materiale, obiecte de inventar, produse finite, mărfuri, etc., care se încadrează în scăzămintele legale admise se înregistrează ca ieșiri din gestiune, deci —A și ca o sporire a cheltuielilor locului unde s-au constatat, deci +A, astfel:

Exemplu: a) S-a înregistrat deprecierea unor alimente de 150 000 lei:

150 000	*„Cheltuielile instituției de la buget“*	=	*„Materiale“*	150 000

— lipsurile imputabile;

Exemplu: a) S-au înregistrat lipsuri de materiale imputabile, vinovat fiind gestionarul, în sumă de 15 000 lei, preț de înregistrare, conform listei de inventariere. Se impută acestuia lipsurile în sumă de 20 000 lei diferența de preț de 5 000 lei se înregistrează ca un venit al instituției. Se recuperează prin casieria instituției lipsurile constatate, conform deciziei de imputație și chitanței:

15 000	*„Debitori“*	=	*„Materiale“*	15 000
5 000	*„Debitori“*	=	*„Venituri de realizat“*	5 000
20 000	*„Casa“*	=	*„Debitori“*	20 000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 6

BALANȚA DE VERIFICARE ÎN INSTITUȚIILE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE

6.1. NOȚIUNI GENERALE PRIVIND BALANȚELE DE VERIFICARE A ÎNREGISTRĂRILOR ÎN CONTURI. FUNCȚIILE BALANȚEI DE VERIFICARE

Tipuri (modele) de balanță de verificare. Prin intermediul balanțelor de verificare se realizează nu numai un *control formal*, ci și un *control de fond* privind corectitudinea și legalitatea înregistrărilor contabile.

Prin *egalitatea* sumelor debitoare cu cele creditoare pe care le stabilește balanța de verificare, se reflectă principiul dublei înregistrări prin egalitatea soldurilor debitoare cu cele creditoare.

Prin legătura pe care o fac între conturi și posturile de bilanț, balanțele de verificare asigură corelația dintre dubla înregistrare și dubla reprezentare a elementelor patrimoniale, principii de bază ale contabilității.

Balanța de verificare asigură concordanța necesară dintre conturile sintetice și în continuare, legătura organică dintre conturile sintetice și posturile din bilanț. În acest fel, balanțele de verificare se interpun între conturi și bilanț, constituind în același timp puntea de legătură între procesele de bază ale contabilității.

Făcând parte din categoria lucrărilor premergătoare întocmirii bilanțului contabil, balanțele de verificare îndeplinesc și funcția de *grupare* a datelor contabile și de *centralizare* a acestora, care precede funcția de *generalizare* periodică a datelor contabilității curente. În urma grupării și centralizării lor, datele reflectate în conturi permit managerilor să stabilească volumul și structura modificărilor elementelor patrimoniale de-a lungul perioadei pentru care se întocmește balanța de verificare, ritmul și stadiul desfășurării proceselor economice, gradul de îndeplinire a obiectivelor și rezultatelor exercițiului financiar.

Balanțele de verificare îndeplinesc o funcție de *analiză a activității economice*, care devine posibilă prin analiza datelor reflectate în fiecare post din bilanț, precum și prin compararea balanței de verificare întocmită pentru perioada curentă cu balanțele de verificare ale perioadelor precedente. Desigur, această analiză are anumite limite comparativ cu analiza pe baza bilanțului contabil, datorită faptului că, prin

intermediul balanțelor de verificare se obține un grad mai redus de sintetizare a datelor contabile.

Cu toate acestea, funcția de analiză a balanțelor de verificare prezintă o importanță deosebită pentru activitatea managerială a unităților patrimoniale întrucât, balanțele de verificare se întocmesc la perioade mai scurte decât bilanțul și constituie, în intervalul dintre două bilanțuri, singurul instrument de analiză economico-financiară.

Balanțele de verificare a înregistrării operațiunilor economice sunt cunoscute ca fiind de două tipuri (modele sau feluri), și anume:

a) *Balanțe de verificare după numărul de serii de egalități contabile*, și sunt:

— balanțe de verificare cu o singură serie de egalități contabile;
— balanțe de verificare cu două serii de egalități contabile;
— balanțe de verificare cu trei serii de egalități contabile;
— balanțe de verificare cu patru serii de egalități contabile;

b) *Balanțe de verificare după felul sau structura conturilor (conturi sintetice și analitice)*, și se împart în:

— balanțe de verificare a înregistrărilor în conturile sintetice (balanțe de verificare sintetice);

— balanțe de verificare a conturilor analitice, (balanțe analitice).

1) *Balanța de verificare cu o singură serie de egalități contabile cuprinde* soldurile debitoare și soldurile creditoare ale conturilor (elementelor patrimoniale), egale între ele, motiv pentru care se mai numește *balanța soldurilor*. Ea se întocmește pentru necesități imediate necesare compartimentului financiar-contabil.

Pentru exemplificare presupunem că situația patrimonială la începutul unei perioade de gestiune se prezintă astfel:

— mijloace fixe	160 000 000 lei
— disponibil al instituției la bancă	60 000 000 lei
— disponibil de numerar în casierie	80 000 000 lei
— fondul mijloacelor fixe	160 000 000 lei
— creditori	150 000 000 lei

În cursul perioadei de gestiune au avut loc mișcări patrimoniale care au fost înregistrate în conturi. După înregistrarea operațiunilor economice în conturile deschise la sfârșitul perioadei s-a procedat la calcularea rulajelor și a soldurilor finale, după care s-a întocmit balanța de verificare pe solduri (cu o serie de egalități contabile), prezentată prin T-uri și prin tabelul 22 astfel:

D	01 „Mijloace fixe"	C
Si: 160 000 000		2(—) 40 000 000
1(+) 90 000 000		2(—) 50 000 000
RD: 90 000 000		RC: 90 000 000
TsD: 250 000 000		TsC: 90 000 000
		SfD: 160 000 000

D	105 „Disponibil al instituției"	C
Si: 60 000 000		8(—) 10 000 000
3(+) 40 000 000		8(—) 20 000 000
RD: 40 000 000		RC: 30 000 000
TsD: 100 000 000		TsC: 30 000 000
		SfD: 70 000 000

Scanned with OKEN Scanner

D	13 „*Casa*"	C
Si: 80 000 000	7(—) 50 000 000	
6(+) 20 000 000	7(—) 10 000 000	
RD: 20 000 000	RC: 60 000 000	
TsD: 100 000 000	TsC: 60 000 000	
	SfD: 40 000 000	

D	310 „Fondul mijloacelor fixe"	C
2(—) 40 000 000	Si: 160 000 000	
2(—) 50 000 000	1(+) 90 000 000	
RD: 90 000 000	RC: 90 000 000	
TsD: 90 000 000	TsC: 250 000 000	
SfC: 160 000 000		

D	231 „Creditori"	C
4(—) 70 000 000	Si: 150 000 000	
4(—) 10 000 000	5(+) 40 000 000	
RD: 80 000 000	RC: 40 000 000	
TsD: 80 000 000	TsC: 190 000 000	
SfC: 110 000 000		

Tabelul 22

Balanța de verificare pe solduri

Simbol Cont	DENUMIREA CONTURILOR (conturi patrimoniale)	SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE
01	Mijloace fixe	160 000 000	—
13	Casa	40 000 000	—
105	Disponibil al instituției	70 000 000	—
310	Fondul mijloacelor fixe	—	160 000 000
231	Creditori	—	110 000 000
x	Total balanță	270 000 000	270 000 000
Nr. egalități contabile:			

2). *Balanța de verificare cu două serii de egalități contabile cuprinde* egalitatea sumelor debitoare cu sumele creditoare și egalitatea soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor. Această variantă de balanță constă în faptul că, prin seria de egalități a sumelor debitoare inculde și rulajele debitoare și creditoare ale conturilor aferente lunii curente pentru care se întocmește balanța. Folosind același exemplu de mai sus, balanța de verificare cu două serii de egalități contabile este redată în tabelul 23.

Cele două serii de egalități contabile sunt:

1) $TsD = TsC$;

Scanned with OKEN Scanner

2) *TsFD=TsFC*, unde:

TsD reprezintă total sume debitoare;
TsC — total sume creditoare;
TsFD — total sume finale debitoare;
TsFC — total sume finale creditoare.

3) *Balanța de verificare cu trei serii de egalități contabile cuprinde:*

— egalitatea soldurilor inițiale debitoare cu soldurile inițiale creditoare ale conturilor;

— egalitatea rulajelor debitoare cu rulajele creditoare ale conturilor;

— egalitatea soldurilor finale debitoare cu soldurile finale creditoare

Prin această structură, balanța de verificare cu trei serii de egalități contabile înlătură neajunsul variației precedente întrucât rulajele debitoare și creditoare ale conturilor pe luna curentă pentru care se întocmește balanța apar distinct. În schimb, această formă de balanță are neajunsul că preia din balanța perioadei anterioare numai existentele la începutul lunii curente sub forma soldurilor inițiale, nu și rulajele lunii curente. Grafic, această variantă de balanță se prezintă în tabelul *24*.

Cele trei serii de egalități contabile se stabilesc în felul următor:

— la soldul inițial debitor al conturilor de activ adăugând rulajul debitor și scăzând rulajul creditor se obține soldul final debitor al conturilor respective; *(SFD=SID+RD—RC)*

— la soldul inițial creditor al conturilor de pasiv adunând rulajul creditor și scăzând rulajul debitor se obține soldul final creditor al conturilor respective; *(SFC=SIC+RC—RD)*.

4) *Balanța de verificare cu patru serii de egalități contabile* cuprinde:

— egalitatea sumelor debitoare cu sumele creditoare din luna precedentă (Si);

— egalitatea rulajelor debitoare și creditoare ale perioadei curente;

— egalitatea sumelor totale debitoare și creditoare a lunii curente;

— egalitatea soldurilor finale debitoare cu a celor creditoare la sfârșitul perioadei.

Folosind același exemplu, balanța de verificare cu patru serii de egalități contabile este redată în tabelul 25.

Tabelul 23

Balanța de verificare pe sume și solduri

Simbol Cont	DENUMIREA CONTURILOR (elementelor patrimoniale)	SUME		SOLDURI	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
01	Mijloace fixe	250 000 000	90 000 000	160 000 000	—
13	Casa	100 000 000	60 000 000	40 000 000	—
105	Disponibil al instituției	100 000 000	30 000 000	70 000 000	—
310	Fondul mijloacelor fixe	90 000 000	250 000 000	—	160 000 000
231	Creditori	80 000 000	190 000 000	—	110 000 000
x	Total balanță	620 000 000	620 000 000	270 000 000	270 000 000
Nr. egalități contabile:					

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 24

Balanța de verificare pe rulaje și solduri

Simbol Cont	DENUMIREA CONTURILOR (elementelor patrimoniale)	SOLDURI INIȚIALE		RULAJE PERIOADA CURENTĂ		SOLDURI FINALE (perioada expirată)	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
01	Mijloace fixe	160 000 000	x	90 000 000	90 000 000	160 000 000	x
13	Casa	80 000 000	x	20 000 000	60 000 000	40 000 000	x
105	Disponibil al instituției	60 000 000	x	40 000 000	30 000 000	70 000 000	x
310	Fondul mijloacelor fixe	x	160 000 000	90 000 000	90 000 000	x	160 000 000
231	Creditori	x	150 000 000	80 000 000	40 000 000	x	110 000 000
x	Total balanță	300 000 000	310 000 000	320 000 000	310 000 000	270 000 000	270 000 000
		1		2		3	

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 25

Balanța de verificare cu patru serii de egalități contabile

Simbol Ct.	TITLUL CONTULUI (elementului patrimonial)	SUME DIN PERIOADA PRECEDENTĂ (Solduri inițiale)		RULAJ PERIOADA CURENTĂ (intrări-ieșiri)		TOTAL SUME PERIOADA CURENTĂ		SOLDURI FINALE (sfârșitul perioadei)	
		DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE	DEBITOARE	CREDITOARE
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
01	Mijloace fixe	160 000 000	x	90 000 000	90 000 000	250 000 000	90 000 000	160 000 000	x
13	Casa	80 000 000	x	20 000 000	60 000 000	100 000 000	60 000 000	40 000 000	x
105	Disponibil al instituției la bancă	60 000 000	x	40 000 000	30 000 000	100 000 000	30 000 000	70 000 000	x
310	Fondul mijloacelor fixe	x	160 000 000	90 000 000	90 000 000	90 000 000	250 000 000	x	160 000 000
231	Creditori	x	150 000 000	80 000 000	40 000 000	80 000 000	190 000 000	x	110 000 000
x	TOTAL BALANȚĂ	300 000 000	310 000 000	320 000 000	310 000 000	620 000 000	620 000 000	270 000 000	270 000 000
x	Nr. egalității contabile	1		2		3		4	

Scanned with OKEN Scanner

De fapt, numai balanţa de verificare sintetică are caracterul propriu-zis de balanţă.

Balanţele de verificare analitice se referă la contul sintetic şi nu cuprind serii de egalităţi, ci servesc pentru verificarea exactităţii corelaţiilor ce trebuie să existe între conturile sintetice şi cele analitice pe care se desfăşoară.

Balanţele de verificare analitice au structuri diferite în funcţie de etaloanele de evidenţă folosite şi de funcţiunea contabilă a contului sintetic.

Ca urmare, se disting:

— balanţe de verificare analitice cu un singur etalon de evidenţă (valoric);

— balanţe de verificare analitice cu două etaloane de evidenţă (cantitativ şi valoric).

Balanţa analitică a contului sintetic *„Materiale“* se prezintă în tabelul *26*.

Tabelul 26

SIMBOL CONT ANALITIC	DENUMIREA CONTULUI ANALITIC	U/M	Contul 600 „MATERIALE“ în stoc		
			CANTITATE	P/U	VALOARE
02	Materiale de întreţinere şi gospodărire	To	5	750 000	3 750 000
03	Alimente pentru cantină	kg	4 500	3 800	17 100 000
04	Materiale cu caracter funcţional	kg	1 000	1 800	1 800 000
09	Alte materiale	To	2	350 000	700 000
15	Materiale pentru investiţii	buc.	10 000	500	5 000 000
x	Total:	x	x	x	28 350 000

6.2. TEHNICA ÎNTOCMIRII BALANŢELOR DE VERIFICARE A ÎNREGISTRĂRILOR ÎN CONTURI. IDENTIFICAREA ERORILOR DE ÎNREGISTRARE ÎN CONTURI CU AJUTORUL BALANŢEI DE VERIFICARE

Întocmirea balanţei de verificare are loc succesiv în mai multe etape, şi anume:

— înregistrarea în conturi a tuturor operaţiunilor economice din luna (perioada) pentru care se întocmesc balanţe de verificare folosind fişa sintetică şah, registrul Cartea-mare, alte registre, după caz:

Scanned with OKEN Scanner

— închiderea conturilor calculându-se pentru fiecare cont rulajele debitoare și creditoare, totalul sumelor debitoare și creditoare și soldul final;

— se completează formularul tipizat de balanță cu denumirea instituției, perioada pentru care se întocmește, numărul de pagini etc.;

— se înscriu în balanță toate conturile folosite în perioada de gestiune folosind simbolul și denumirea conturilor în ordine cronologică din planul de conturi;

— se preia pentru fiecare cont, din balanța lunii precedente totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare și se înscriu în balanța lunii curente, ca solduri inițiale;

— se înscriu în balanța de verificare rulajele lunii curente care se preiau din registrele contabile în care sunt înscrise conturile;

— se înscrie totalul sumelor debitoare și creditoare ale fiecărui cont;

— se calculează soldurile finale ale tuturor conturilor înscrise în balanță făcând diferența între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare, apoi se totalizează și aceste coloane.

Balanța de verificare are un rol important și în identificarea erorilor de înregistrare a operațiunilor în conturi, una din ele constând în *lipsa egalității contabile*. Descoperirea acestei greșeli se face prin reluarea operațiunilor economice, a calculelor privind soldurile etc.

Lipsa egalităților contabile se poate datora mai multor greșeli, ca:

— greșeli de calcul la înscrierea în balanță a soldurilor inițiale;

— greșeli de transcriere a sumelor din conturi (registre) în balanță;

— greșeli la calculare a rulajelor, a totalurilor sumelor etc.;

— greșeli de înregistrare a operațiunilor economice în conturi;

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 7

BILANȚUL CONTABIL ÎN INSTITUȚIILE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE

7.1. IMPORTANȚA, ROLUL ȘI FUNCȚIILE BILANȚULUI CONTABIL ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE

O componentă de bază a programului de reformă a economiei naționale și a instituțiilor statului l-a constituit reorganizarea unităților economice de stat, ca regii autonome și societăți comerciale, pe baza Legii 15 și 31/1990 transferând proprietatea statului către regiile autonome și societăți comerciale.

Cuvântul *bilanț* este de origine latină și înseamnă balanță cu două talere înfățișând sugestiv modelul contului, partea stângă purtând denumirea de activ, iar partea dreaptă de pasiv. În acest fel sunt puse față în față existentul de mijloace materiale și bănești ca elemente de activ și sursele acestuia ca elemente de pasiv stabilind totodată diferențele dintre ele ca rezultat al încheierii exercițiului financiar.

Noțiunile de activ și de pasiv au un înțeles diferit, funcție de modul cum sunt analizate.

Astfel, *din punct de vedere economic,* **activul** — reprezintă modul de întrebuințare al mijloacelor economice corespunzător funcției și destinației lor, sau conținutul material al fondurilor, iar **pasivul** reprezintă modul de procurare, formare sau dobândire a fondurilor, corespunzător sistemului de finanțare, creditare și decontare practicat în economie la un moment dat.

Din punct de vedere juridic, **activul** exprimă drepturile deținătorului (proprietarului) de capital de a administra și folosi în mod liber imobilizările, stocurile, veniturile și fondurile în conformitate cu prevederile legale, iar **pasivul** exprimă obligațiile deținătorului de bunuri de a utiliza sursele (fondurile) aflate în administrarea sa conform cerințelor sale, precum și obligațiile acestuia față de bugetul statului (plata de impozite, taxe, etc.), față de bugetul asigurărilor sociale și protecției sociale (vărsarea C.A.S. și ajutorul de șomaj), față de salariații săi, față de alte instituții bancare (plata dobânzilor la creditele contractate), față de creditori și furnizori etc.

Din punct de vedere contabil, **bilanțul** cuprinde soldurile finale ale conturilor din momentul închiderii lor (trimestrial și anual) și anume:

în activ soldurile debitoare ale conturilor de activ, iar în pasiv soldurile creditoare ale conturilor de pasiv. Deosebirea dintre cele două părți ale bilanțului reiese din conținutul lor, care exprimă cele două sensuri ale modificărilor mijloacelor și fondurilor.

Bilanțul marchează etapa finală prin care se încheie lucrările contabilității curente dintr-o perioadă dată, în același timp fiind punctul de plecare al contabilității pentru perioada de gestiune următoare.

În procesul managerial, bilanțul contabil servește ca instrument operativ atât conducerilor cât și tuturor salariaților care sunt deopotrivă interesați să cunoască situația economică a rezultatelor financiare, a evoluției de ansamblu a unității lucrative respective.

Consiliul de administrație are obligația de a prezenta în fața Adunării Generale a salariaților analiza activității pe bază de bilanț, obiectivele propuse pentru activitatea viitoare, modul cum au fost utilizate fondurile bugetare și cum s-a încheiat exercițiul bugetar.

Folosirea informațiilor contabile în procesul managerial implică centralizarea lor periodică prin bilanțul contabil, acesta constituind un mijloc de cunoaștere a fiecărei instituții publice într-o formă sintetizată a activității sociale și economice pe care o desfășoară.

În cadrul procedeelor de lucru ale metodei contabilității, *bilanțul* ocupă un loc principal prin aceea că servește ca:

— punct de plecare pentru stabilirea și fundamentarea regulilor de funcționare a conturilor;

— mijloc de reflectare a dublei înregistrări a elementelor patrimoniale și a rezultatelor financiare;

— instrument de bază pentru analiza financiară la diferite niveluri.

Datorită faptului că gruparea și sistematizarea datelor contabile se realizează cu ajutorul bilanțului, se impune cunoașterea principalelor *funcții* ale acestuia, și anume:

— funcția de generalizare a datelor contabile:

— funcția de informare;

— funcția de analiză.

a) *Funcția de generalizare a datelor* se întrepătrunde cu cea de centralizare, ambele având ca obiectiv gruparea datelor dispersate ale contabilității curente după însușirile comune ale acesteia într-un număr redus de indici și indicatori, dar cu un conținut mai bogat de informații.

În organizarea procesului cunoașterii contabile, datele și informațiile referitoare la obiectul studiat parcurg un drum adecvat de la simplu la complex, de la particular la general. În acest sens acționează toate procedeele și instrumentele folosite de metoda contabilității. Bilanțul reflectă nivelul cel mai superior al acestui flux cuprinzând toate valențele contabilității în partidă dublă. Funcția de generalizare a bilanțului se manifestă în primul rând în perimetrul unității patrimoniale, generalizarea informațiilor fiind făcută la nivelul acestora.

b) *Funcția de informare a bilanțului* este esențială pentru definirea locului bilanțului în sistemul informațional contabil, datorită informațiilor extrem de importante pe care le furnizează cu privire la mijloacele economice, sursele acestora, precum și încheierea exercițiului bugetar.

Datorită caracterului lor sintetic, toate informațiile din bilanț reprezintă indicatori economico-financiari utilizați sau utilizabili în procesul managerial.

Scanned with OKEN Scanner

c) *Funcția de analiză* este o continuare analitică a funcției de informare. Ea se bazează pe evidența factorilor de influență a fenomenelor și procedeelor economice prezentate prin datele de bilanț, cât și a mărimii acestei influențe. Funcția de analiză se realizează prin verificarea diferitelor corelații ce trebuie să existe între informațiile din cadrul bilanțului, între capitolele și posturile bilanțului oferind posibilitatea cunoașterii modului cum s-au alocat și consumat mijloacele și sursele finanțate în cadrul instituției publice.

7.2. STRUCTURA BILANȚULUI CONTABIL ȘI A ANEXELOR LA BILANȚ ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE

Bilanțul contabil se prezintă ca un tablou, o situație, care cuprinde sistematizat, elementele patrimoniale sub cele două aspecte, componența materială și modul de proveniență, precum și rezultatele financiare ale activității unei instituții finanțate de la buget.

Conform principiilor contabilității, bilanțul cuprinde două părți și anume: *activul* situat în partea stângă a tabloului și *pasivul* situat în partea dreaptă a tabloului.

În activ se înregistrează mijloacele economice, respectiv imobilizările, stocurile, mijloacele financiare, drepturile de încasat etc., iar în *pasiv* se înregistrează sursele proprii și străine (creditele bugetare și împrumuturile, alte surse).

Atât activul cât și pasivul sunt alcătuite ca structură din elemente constructive ale patrimoniului fiind sistematizate în grupe și capitole etc., după anumite criterii subordonate muncii de informare și analiză economică.

Întrucât bilanțul contabil este o lucrare periodică de sinteză, structura lui pe elemente de activ și de pasiv este stabilită de Ministerul Finanțelor pentru fiecare an bugetar. Conținutul dării de seamă contabile a bilanțului și anexele acestuia pentru anul 1995 cuprind următoarele componente:

— bilanț trimestrial și anual;

— contul de execuție a bugetului instituțiilor publice (anexa 10) — trimestrial și anual;

— detalierea cheltuielilor (anexa 14) — trimestrial și anual;

— disponibil din fonduri cu destinație specială (anexa 15) — trimestrial și anual;

— contul de execuție a fondului special (anexa 15b) — trimestrial și anual — filă volantă;

— finanțarea bugetară (anexa 16) — anual — filă volantă;

— finanțarea investițiilor (anexa 17) — trimestrial și anual;

— pagube materiale (anexa 8) — trimestrial și anual;

— raportul de analiză pe bază de bilanț (trimestrial și anual).

a) *bilanțul trimestrial și anual* cuprinde informații cu privire la denumirea indicatorilor ce participă la exercițiul bugetar trimestrial și anual;

b) *contul de execuție a bugetului instituției publice (anexa 10)* cuprinde informații cu privire la execuția bugetului instituției publice în derularea trimestrială și anuală a finanțărilor (cheltuielilor) și a veniturilor (rezultatelor) privind activitatea curentă și autofinanțată;

Scanned with OKEN Scanner

c) *detalierea cheltuielilor (anexa 15)* se completează potrivit precizărilor din circularea Ministerului Finanțelor nr. 165221 din 1993 și cuprinde denumirea indicatorilor, prevederile anuale și trimestriale, plățile și cheltuielile efective, astfel:

A) *Cheltuieli curente:*

Titlul I Cheltuieli de personal;
Titlul II Cheltuieli materiale și servicii;
Titlul III Subvenții;
Titlul IV Transferuri;
Titlul V Clase de dobânzi.

B) *Cheltuieli de capital:*

Titlul VII Cheltuieli de capital;
— stocuri pentru rezerve de stat și de mobilizare;
— investiții ale instituțiilor publice;
— investiții ale regiilor autonome și societăților comerciale de stat;
— investiții ale instituțiilor publice și activităților autofinanțate;
— investiții la regiile autonome și societățile comerciale de stat, din penalizările încasate la buget, conform H.G. 90/1991.

Titlul VIII Rambursări de credite externe, plăți, dobânzi și comisioane.

C) *Plăți efectuate din venituri proprii:*

— plăți efectuate din venituri proprii potrivit legii;
— plăți efectuate din credite bugetare.

d) *disponibil din fonduri cu destinație specială* se completează de instituția care utilizează sume prin redistribuirea din fondurile speciale, precum și de alte instituții care gestionează fonduri speciale.

Cuprinde informații referitoare la:

— indicatorii privind disponibilul din fonduri cu destinație specială, respectiv contul **119** *„Disponibil din fonduri cu destinație specială“* și analiticile acestuia pe feluri de fonduri **01.02; 01.03; 01.04; 01.05; 01.06; 01.07; 01.10; 01.13; 01.14; 01.16; 01.30; 01.36; 01.37; 01.38; 01.39,** privind disponibilul la bancă la începutul anului;
— încasările în cursul anului;
— plățile în cursul anului;
— disponibilul la bancă la sfârșitul perioadei (trimestrial și anual).

e) *finanțarea investițiilor* conține informații privind indicatorii ce caracterizează finanțarea investițiilor de la buget prevăzuți anual și trimestrial, precum și informațiile privitoare la:

A) *Cheltuieli de capital:*

— construcții-montaj;
— achiziții de utilaje și alte bunuri independente;
— alte cheltuieli de natura investițiilor.

B) *Surse:*

— alocații bugetare pe capitole conform clasificării bugetare;
— venituri extrabugetare;
— fonduri speciale.

f) *pagubele materiale* cuprind următoarele informații și anume:
— valoarea pagubelor materiale existente la începutul anului;
— pagubele noi constatate în cursul perioadei;
— anulările de pagube;
— recuperarea pagubelor;

Scanned with OKEN Scanner

— valoarea pagubelor rămase nerecuperate la sfârșitul anului;
— situația inventarierii patrimoniului;
— diferențele rezultate la inventariere după compensările legale înregistrate în contabilitate.

g) *raportul explicativ* se întocmește ca și bilanțul contabil pe baza metodologiei Ministerului Finanțelor elaborată pentru fiecare exercițiu bugetar în conformitate cu Legea Finanțelor și cuprinde informații prin care se justifică legalitatea, oportunitatea și eficiența economică a creditelor primite și cheltuite în cursul perioadei de raportare (trimestrial și anual), obiectivele realizate, pagubele constatate, recuperarea acestora etc., precum și soldurile finale ale unor conturi existente la finele perioadei de raportare a bilanțului contabil.

7.3. ÎNTOCMIREA BILANȚULUI CONTABIL ÎN INSTITUȚIILE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE. METODOLOGIA ÎNTOCMIRII, VERIFICĂRII ȘI PREZENTĂRII BILANȚULUI CONTABIL ȘI A ANEXELOR BILANȚULUI CONFORM PREVEDERILOR LEGII CONTABILITĂȚII ȘI H.G. 704/93

Așa cum prevede Legea contabilității (art. 27, 28, 29, 30 și 31), bilanțul contabil se întocmește obligatoriu trimestrial și anual, dar și în situația fuzionării sau încetării activității unor unități economice, instituții publice, unități cooperatiste, asociații cu scop lucrativ, celelalte persoane juridice, precum și persoanele fizice care au calitatea juridică de comercianți. La întocmirea bilanțului contabil potrivit prevederilor art. 28 din lege, se au în vedere următoarele reguli:

a) posturile înscrise în bilanț să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, și să fie puse de acord cu situația reală a elementelor patrimoniale stabilite pe baza inventarierii;

b) compensările între conturi, respectiv între venituri și cheltuieli nu sunt admise.

Anexele bilanțului au ca obiective principale, *completarea* și *explicarea* datelor înscrise în bilanț cu privire la situația patrimonială și financiară, la rezultatele aferente exercițiului financiar încheiat, cum sunt: activele imobilizate, stocurile, creanțele și datoriile, determinarea rezultatului final etc., informații principale cu privire la aprecierea modului cum a avut loc execuția bugetului instituției.

Raportul de gestiune conține în principal, informații cu privire la:
— prezentarea situației unității patrimoniale și evoluția sa previzibilă;
— elementele deosebite intervenite în activitatea unității patrimoniale după încheierea exercițiului bugetar;
— referirile privind activitatea desfășurată.

Potrivit art. 29 din lege, bilanțurile contabile sunt supuse verificării și certificării de către cenzori, contabili autorizați sau experți contabili, după caz, în condițiile stabilite de Ministerul Finanțelor. Prin verificarea și certificarea bilanțurilor se confirmă că acestea dau o imagine fidelă, clară și complexă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului executării bugetului instituțiilor publice.

În acest scop, pe baza verificărilor din cursul anului, precum și a altor elemente apreciate ca fiind necesare în vederea formulării unor con-

Scanned with OKEN Scanner

cluzii corecte cu privire la certificarea bilanțurilor contabile se întocmește un raport din care să rezulte:

— dacă bilanțul contabil concordă sau nu cu registrele contabile;

— dacă registrele de contabilitate sunt ținute în conformitate cu reglementările în vigoare;

— dacă sunt respectate regulile privind evaluarea patrimoniului.

Bilanțul contabil *poate fi certificat fără rezerve* sau *se refuză certificarea* acestuia.

Motivele certificării cu rezerve sau ale refuzului de certificare se menționează argumentat legal în raport. Bilanțul contabil se aprobă și se publică în condițiile prevăzute de lege, iar publicarea lui se poate face într-o formă simplificată. Bilanțul contabil se păstrează timp de 50 de ani potrivit art. 30 alin (2) din lege, în arhiva unității patrimoniale. Potrivit prevederilor art. 31 din lege, instituțiile publice și celelalte persoane juridice ale căror conducători au calitate de ordonatori de credite depun un exemplar din bilanțul contabil trimestrial și anual la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta.

Ministerele, departamentele, prefecturile, consiliile locale, consiliile județene și consiliul municipiului București, ale căror conducători au calitatea de ordonatori de credite depun la Ministerul Finanțelor bilanțul contabil anual până la data de 31 ianuarie a anului următor.

În vederea elaborării bilanțului contabil se întocmesc lucrări contabile pregătitoare, și anume:

a) *înregistrarea* în conturi a tuturor operațiunilor economice și financiare ale întregii activități;

b) *închiderea conturilor* se referă la faptul că exercițiul financiar *începe la 1 ianuarie* și *se încheie la 31 decembrie*, cu excepția primului an de activitate când acesta începe la data înființării, respectiv a înmatriculării persoanelor prevăzute în art. 1. din aceeași lege. La închiderea exercițiului financiar trebuie efectuate toate operațiunile de stabilire a totalului rulajelor și soldurilor conturilor pe ansamblul exercițiului financiar încheiat, precum și repunerea soldurilor în exercițiul financiar următor, în condițiile respectării principiului intangibilității bilanțului de deschidere a unui nou exercițiu financiar care trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului financiar precedent.

Închiderea și deschiderea conturilor se poate face fie prin utilizarea unor conturi distincte și anume, *„Bilanț de închidere“* și *„Bilanț de deschidere“*, fie prin debitarea conturilor cu solduri creditoare prin conturile cu solduri debitoare, adică soldurile conturilor creditoare se trec pe debit, iar soldurile conturilor debitoare se trec pe credit;

c) *verificarea* exactității sumelor înregistrate în contabilitatea sintetică și analitică și punerea de acord a evidenței sintetice cu cea analitică se realizează prin balanța de verificare a conturilor sintetice și analitice;

d) *inventarierea* patrimoniului administrat, precum și a surselor de proveniență a patrimoniului, a drepturilor de creanță și a obligațiilor de plată, precum și a înregistrării rezultatelor inventarierii se face prin lucrarea „Inventarul“;

e) *stabilirea rezultatului execuției bugetului instituției publice* și punerea de acord cu celelalte lucrări contabile specifice;

f) *verificarea* din nou a datelor contabilității în scopul asigurării exactității înregistrărilor în conturi a tuturor operațiunilor economice inclusiv

Scanned with OKEN Scanner

a celor intervenite în urma operației de inventariere a patrimoniului prin elaborarea de noi balanțe de verificare sintetice și analitice.

Pe baza informațiilor înregistrate în aceste lucrări premergătoare se procedează la întocmirea propriu-zisă a bilanțului contabil prin completarea formularului tipizat de bilanț, pentru toate grupele, capitolele și posturile cuprinse în formular atât la activ cât și la pasiv, precum și completarea conform metodologiei Ministerului Finanțelor anexelor bilanțului și raportului de gestiune.

Conținutul *Dării de seamă contabile* pentru instituțiile publice și pentru consiliile locale comunale, aprobat de Ministerul Finanțelor pentru 1995 se prezintă în paginile următoare.

Scanned with OKEN Scanner

Instituția
Unitatea
Adresa
Telefon
Cod fiscal

INSTITUȚII PUBLICE
(1995)

DARE DE SEAMA CONTABILA

la data de .....

CONȚINUTUL DĂRII DE SEAMĂ CONTABILE

Nr. crt.	DENUMIREA FORMULARULUI	Pagina
1	Bilanț — trimestrial și anual	
2	Contul de execuție a bugetului instituției publice (anexa 10) — trimestrial și anual	
3	Detalierea cheltuielilor (anexa 14) — trimestrial și anual	
4	Disponibil din fonduri cu destinație specială (anexa 15) — trimestrial și anual	
5	Contul de execuție a fondului special (anexa 15b) — trimestrial și anual — filă volantă	
6	Finanțarea bugetară (anexa 16) — anual — fila volantă	
7	Finanțarea investițiilor (anexa 17) — trimestrial și anual	
8	Situația obligațiilor de plată restante la finele trimestrului ..... 1995 (anexa 18) — trimestrial și anual	
9	Pagube materiale (anexa 8)* — trimestrial și anual	
10	Raportul de analiză pe bază de bilanț — trimestrial și anual	
11	Indicatori de calcul și fundamentare (pe structura avută în vedere la întocmirea proiectului de buget) — anual	

* Nu se completează în caietul care se depune la Ministerul Finanțelor.

MINISTERUL FINANȚELOR

Scanned with OKEN Scanner

BILANȚ

ÎNCHEIAT LA .....

01	8

— mii lei —

Nr. rd.	DENUMIREA INDICATORILOR	Cod	Sold la:	
			începutul anului	sfârșitul perioadei
	A	B	1	2
A.	**ACTIV** **MIJLOACE FIXE, TERENURI ȘI OBIECTE DE INVENTAR (cod 101+102)**	100		
	Mijloace fixe și terenuri (ct. 01)	101		
	Obiecte de inventar (ct. 602+603+604)	102		
B.	**MIJLOACE BĂNEȘTI, DECONTĂRI, CHELTUIELI ȘI MATERIALE (cod 140)**	103		
3.	Bugetele instituțiilor (cod 141+190+200+220+260)	140		
3.1	Disponibilități bănești (cod 142 la 146+148 la 152+160)	141		
	Disponibil al instituției (ct. 105)	142		
	Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit (ct. 110)	143		
	Disponibil în contul colector de venituri încasate pentru bugetul statului (ct. 111)	144		
	Disponibil din sumele alocate de Ministerul Finanțelor conform Ordonanței Guvernului nr. 12/1992 (ct. 113)	145		
	Disponibil pentru investiții (ct. 115) din care:	146		
	— din alocații de la buget	147		
	Disponibil din contravaloarea în lei a sumelor încasate în valută (ct. 118)	148		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
	Disponibil al instituției finanțate din venituri extrabugetare (ct. 120)	149		
	Disponibil în valută din credite externe guvernamentale (ct. 121)	150		
	Disponibil din împrumuturi de la trezorerie (ct. 122)	151		
	Disponibil din valorificarea medicamentelor procurate din creditele externe guvernamentale (ct. 123)	152		
	Disponibil din fonduri speciale (cod 161 la 179)	160		
	Disponibil din sumele alocate de Ministerul Finanțelor conform Legii nr. 79/1992 (ct. 112)	161		
	Disponibil din fonduri cu destinație specială și de redistribuire (ct. 119.01)	163		
	Disponibil pentru diferențe de preț și tarif potrivit normelor legale (ct. 119.03)	164		
	Disponibil privind rezervele speciale (ct. 119.05)	165		
	Disponibil din fondul special pentru pensia suplimentară a pensionarilor militari (ct. 140)	166		
	Disponibil din fondul special pentru sănătate (ct. 141)	167		
	Disponibil din fondul special pentru cercetare-dezvoltare (ct. 143)	168		
	Disponibil din fondul special pentru învățământ (ct. 144)	169		
	Disponibil din fondul de risc și accident pentru protecția specială a persoanelor handicapate (ct. 145)	170		
	Disponibil din fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea punctelor de control pentru trecerea frontierei (ct. 146)	171		
	Disponibil din fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic (ct. 147)	172		
	Disponibil din fondul special pentru modernizarea drumurilor publice (ct. 148)	173		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
	Disponibil din fondul special pentru protejarea asiguraților (ct. 149)	174		
	Disponibil din fondul special pentru agricultură (ct. 170)	175		
	Disponibil din fondul special pentru invenții și mărci (ct. 171)	176		
	Disponibil din depozitul special pentru finanțarea blocurilor de locuințe cf. H.G. 391/1993 și Ordonanței Guvernului nr. 19/1994 (ct. 172)	177		
	Disponibil din fondurile primite de la bugetul de stat pentru înființarea Corpului gardienilor publici (ct. 173)	178		
	Plasamente în titluri de stat și depozite la termen (ct. 190)	179		
3.2	Mijloace bănești și alte valori (cod 191 la 193)	190		
	Casa (ct. 13)	191		
	Carnete de cecuri cu limită de sumă (ct. 150)	192		
	Alte valori (ct. 159)	193		
3.3	Decontări și debitori (cod 201 la 208)	200		
	Debitori din fonduri alocate pentru înființarea Corpului gardienilor publici (ct. 202)	201		
	Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget (ct. 212)	202		
	Alte decontări (ct. 213)	203		
	Decontări privind gestionarea creditelor externe guvernamentale (ct. 216)	204		
	Debitori (ct. 220)	205		
	Clienți (ct. 225)	206		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
	T.V.A. de recuperat (ct. 232.34)	207		
	T.V.A. neexigibilă (ct. 232.35)	208		
3.4	Cheltuieli (cod 221 la 226+230)	220		
	Cheltuielile instituției de la buget (ct. 410)	221		
	Cheltuieli din sumele alocate de Ministerul Finanțelor conform Ordonanței Guvernului nr. 12/1992 (ct. 413)	222		
	Cheltuieli pentru investiții în continuare (ct. 415)	223		
	Cheltuielile instituției publice finanțate din venituri extrabugetare (ct. 420)	224		
	Cheltuieli din credite externe (ct. 411)	225		
	Diferențe de curs valutar (ct. 412)	226		
	Cheltuieli din fonduri cu destinație specială (cod 232 la 245)	230		
	Cheltuieli din fonduri cu destinație specială (ct. 421)	232		
	Cheltuieli din sumele alocate de Ministerul Finanțelor conform Legii nr. 79/1992 (ct. 422)	233		
	Cheltuieli din fondul special pentru pensia suplimentară a pensionarilor militari (ct. 440)	234		
	Cheltuieli din fondul special pentru sănătate (ct. 441)	235		
	Cheltuieli din fondul special pentru cercetare-dezvoltare (ct. 443)	236		
	Cheltuieli din fondul special pentru învățământ (ct. 444)	237		
	Cheltuieli din fondul de risc și accident pentru protecția specială a persoanelor handicapate (ct. 445)	238		
	Cheltuieli din fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea punctelor de control pentru trecerea frontierei (ct. 446)	239		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
	Cheltuieli din fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic (ct. 447)	240		
	Cheltuieli din fondul special pentru modernizarea drumurilor publice (ct. 448)	241		
	Cheltuieli din fondul special pentru protejarea asiguraților (ct. 449)	242		
	Cheltuieli din fondul special pentru agricultură (ct. 470)	243		
	Cheltuieli din fondul special pentru invenții și mărci (ct. 471)	244		
3.5	Cheltuieli din fondul pentru construcția blocurilor de locuințe (ct. 472)	245		
	Materiale (cod 261 la 271)	260		
	Medicamente și materiale sanitare (ct. 600.01)	261		
	Materiale de întreținere și gospodărire (ct. 600.02)	262		
	Alimente și furaje (ct. 600.03)	263		
	Materiale cu caracter funcțional (ct. 600.04)	264		
	Alte materiale (ct. 600.09)	265		
	Materiale și utilaje pentru investiții (ct. 600.15)	266		
	Materiale în prelucrare (ct. 601)	267		
	Animale (ct. 610+611)	268		
	Produse (ct. 620)	269		
	Materiale rezervă de stat și de mobilizare (ct. 600.10)	270		
	Ambalaje pentru rezerva de stat și de mobilizare (ct. 600.11)	271		
	TOTAL ACTIV (cod 100+183)	280		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
A.	**PASIV** **FONDURI (cod 301+302)**	300		
	Fondul mijloacelor fixe și terenurilor (ct. 310)	301		
	Fondul obiectelor de inventar (ct. 311)	302		
B.	**FINANȚAREA DE LA BUGET, VENITURI PROPRII, DECONTĂRI ȘI ALTE SURSE (cod 340)**	303		
3	Bugetele instituțiilor (cod 341+370+390+420)	340		
3.1	Finanțarea instituțiilor (cod 342+349 la 353)	341		
	Finanțarea de la buget privind anul curent (ct. 700), din care:	342		
	Finanțarea din bugetul de stat (ct. 700.01), din care:	343		
	— prin unități bancare (ct. 700.01.01)	344		
	— prin trezorerie (ct. 700.01.02)	345		
	Finanțarea din bugetul local (ct. 700.02), din care:	346		
	— prin unități bancare (ct. 700.02.01)	347		
	— prin trezorerie (ct. 700.02.02)	348		
	Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse (ct. 702)	349		
	Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget (ct. 212)	350		
	Finanțarea din credite externe guvernamentale (ct. 706)	351		
	Finanțarea din credite externe cu garanția statului (ct. 707)	352		
	Finanțarea din împrumuturi de la trezorerie (ct. 708)	353		
3.2	Venituri extrabugetare (cod 371 la 373)	370		
	Veniturile instituției (ct. 510)	371		
	Veniturile extrabugetare ale instituției publice (ct. 520)	372		
	Venituri din anii precedenți și alte surse (ct. 528)	373		
3.3	Decontări, creditori și alte surse (cod 391 la 404)	390		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
	Alte decontări (ct. 213)	391		
	Decontări privind gestionarea creditelor externe guvernamentale (ct. 216)	392		
	Decontări cu salariații (ct. 230)	393		
	Creditori (ct. 231)	394		
	Decontări cu bugetul statului (ct. 232)	395		
	T.V.A. de plată (ct. 232.33)	396		
	T.V.A. neexigibilă (ct. 232.35)	397		
	Decontări privind asigurările sociale (ct. 233)	398		
	Furnizori (ct. 234)	399		
	Decontări privind contribuția la constituirea fondului de șomaj (ct. 235)	400		
	Bursieri și doctoranzi (ct. 236)	401		
	Venituri anticipate (ct. 530)	402		
	Venituri de realizat (ct. 531)	403		
	Diferențe de curs valutar (ct. 412)	404		
3.4	Surse cu destinație specială (cod 421+439)	420		
	Fondul special din sumele alocate de Ministerul Finanțelor conform Ordonanței Guvernului nr. 12/1992 (ct. 335)	421		
	Fondul special din sumele alocate de Ministerul Finanțelor conform Legii nr. 79/1992 (ct. 332)	422		
	Fonduri cu destinație specială (ct. 337)	424		
	Fondul special pentru pensia suplimentară a pensionarilor militari (ct. 340)	425		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
	Fondul special pentru sănătate (ct. 341)	426		
	Fondul special pentru cercetare-dezvoltare (ct. 343)	427		
	Fondul special pentru învățământ (ct. 344)	428		
	Fondul de risc și accident pentru protecția specială a persoanelor handicapate (ct. 345)	429		
	Fondul special pentru dezvoltarea și modernizarea punctelor de control pentru trecerea frontierei (ct. 346)	430		
	Fondul special pentru dezvoltarea sistemului energetic (ct. 347)	431		
	Fondul special pentru modernizarea drumurilor publice (ct. 348)	432		
	Fondul special pentru protejarea asiguraților (ct. 349)	433		
	Fondul special pentru agricultură (ct. 370)	434		
	Fondul special pentru invenții și mărci (ct. 371)	435		
	Fondul pentru finanțarea blocurilor de locuințe cf. H.G. nr. 391/1993 și Ordonanței Guvernului nr. 19/1994 (ct. 372)	436		
	Fonduri primite de la bugetul de stat pentru înființarea Corpului gardienilor publici (ct. 373)	437		
	Fonduri primite pentru înființarea Corpului gardienilor publici (ct. 374)	438		
	Credite bancare (ct. 704)	439		
	TOTAL PASIV (cod 300+303)	450		

Conducătorul instituției,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

Viza Organelor bancare / Trezoreriei

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 10

CONTUL DE EXECUȚIE A BUGETULUI INSTITUȚIEI PUBLICE

02	1

— mii lei —

Nr. rd.	Denumirea indicatorilor *)	Cod *)	**)	**)	**)	**)
A	B	C	1	2	3	4

*) Se înscrie denumirea și simbolul capitolelor și subcapitolelor din bugetul aprobat, atât pentru mijloacele bugetare, cât și pentru cele extrabugetare.

**) Se înscrie denumirea coloanelor astfel:

	Col. 1	Col. 2	Col. 3	Col. 4
Pentru venituri	×	Încasări realizate	×	×
— la raportările trimestrelor I—IV				
Pentru cheltuieli	Prevederi anuale	Prevederi trimestriale cumulate	Plăți efectuate	Cheltuieli efective
— la raportările trimestrelor I—III				
— la raportarea anuală	Credite aprobate inițial	Credite definitive	Plăți efectuate	Cheltuieli efective

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 14

DETALIEREA CHELTUIELILOR*

Capitol ..... **Subcapitol** .....

02	1

— mii lei —

Nr. rd.	Denumirea indicatorilor	Cod	Prevederi		Plăți efectuate	Cheltuieli efective
			anuale	trimestriale		
A	B	C	1	2	3	4
01	**CHELTUIELI (A+B)**					
02	**A. CHELTUIELI CURENTE (rd. 03+11+42+48+56)**	01				
03	**TITLUL I. CHELTUIELI DE PERSONAL (rd. 04+08+ +09+10)**	02				
04	Cheltuieli cu salariile	10				
05	Salarii	10.01				
06	Salarii plătite cu ora, plăți pentru ore suplimentare	10.02				
07	Alte drepturi de personal	10.03				
08	Contribuții pentru asigurări sociale de stat	11				
09	Cheltuieli pentru constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj	12				
10	Deplasări, detașări, transferări	13				
11	**TITLUL II. CHELTUIELI MATERIALE ȘI SERVICII (rd. 12+18+21+24+32+33+34+35+36+37)**	20				
12	Drepturi cu caracter social	21				
13	Manuale și rechizite școlare	21.01				

* Se completează trimestrial și anual de instituțiile publice finanțate de la buget și din venituri extrabugetare potrivit precizărilor Ministerului Finanțelor nr. 160597/1995.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 14 (continuare)

A	B	C	1	2	3	4
14	Transport elevi, studenți, bolnavi, invalizi și însoțitorii lor torii lor	21.02				
15	Drepturi pentru elevi și studenți pe perioada concursurilor și campionatelor	21.03				
16	Drepturi pentru donatorii de sânge	21.04				
17	Alte drepturi stabilite de dispozițiile legale	21.05				
18	Hrana	22				
19	Hrana pentru oameni	22.01				
20	Hrana pentru animale	22.02				
21	Medicamente și materiale sanitare	23				
22	Medicamente	23.01				
23	Materiale sanitare	23.02				
24	Cheltuieli pentru întreținere și gospodărie	24				
25	Incălzit	24.01				
26	Iluminat și forță motrică	24.02				
27	Apă, canal, salubritate	24.03				
28	Poștă, telefon, telex, radio, televizor	24.04				
29	Furnituri de birou	24.05				
30	Materiale pentru curățenie	24.06				
31	Alte materiale și prestări de servicii	24.07				
32	Materiale și prestări de servicii cu caracter funcțional	25				

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 14 (continuare)

A	B	C	1	2	3	4
33	Obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată și echipament	26				
34	Reparații curente	27				
35	Reparații capitale	28				
36	Cărți și publicații	29				
37	Alte cheltuieli	30				
38	Calificarea, perfecționarea și specializarea profesională a salariaților	30.01				
39	Protocol	30.02				
40	Protecția muncii	30.03				
41	Alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale	30.07				
42	**TITLUL III. SUBVENȚII (rd. 43)**					
43	Subvenții	35				
44	Subvenții pentru instituțiile publice	35.01				
45	Subvenții pe produse și activități	35.02				
46	Subvenții pentru acoperirea diferențelor de preț și tarif	35.03				
47	Prime acordate producătorilor agricoli	35.04				
48	**TITLUL IV. TRANSFERURI (rd. 49)**					
49	Transferuri	36				
50	Transferuri din bugetul de stat la bugetele locale pentru asigurarea protecției sociale a populației pentru energia termică și transportul urban în comun de călători	36.01				
51	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru investiții	36.02				

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 14 (continuare)

A	B	C	1	2	3	4
52	Locuințe	36.04				
53	Burse	36.05				
54	Alocații și alte ajutoare pentru copii	36.08				
55	Pensii și ajutoare IOVR, militari și alte persoane	36.09				
56	Transferuri din bugetul de stat către bugetul fondului special pentru asigurările sociale ale agricultorilor	36.18				
57	Transferuri de la bugetul de stat către bugetul fondului special de risc și accident pentru protecția persoanelor handicapate	36.19				
58	Contribuții și cotizații la organisme internaționale	36.20				
59	Alte transferuri	36.21				
60	Transferuri în străinătate	36.25				
61	**TITLUL VI. PLATA DE DOBÂZI (rd. 62)**					
62	Dobânzi aferente datoriei publice	50				
63	Dobânzi aferente datoriei publice interne	50.01				
64	Dobânzi aferente datoriei publice externe	50.02				
65	Cheltuieli ocazionate de emisiunea și plasarea titlurilor de stat și de riscul garanțiilor date de stat, în condițiile legii	50.03				
66	**B. CHELTUIELI DE CAPITAL**					
67	**TITLUL VII. CHELTUIELI DE CAPITAL**	70				
68	Stocuri pentru rezerva de stat și de mobilizare	71				
69	Investiții ale instituțiilor publice	72				

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 14 (continuare)

A	B	C	1	2	3	4
70	Investiții ale regiilor autonome și societăților comerciale de stat	73				
71	Investiții ale instituțiilor publice finanțate din venituri extrabugetare	74				
72	Investiții la regiile autonome și societățile comerciale cu capital de stat, din penalizările încasate la buget, conform H.G. 90/1991	75				
73	**TITLUL VIII. RAMBURSĂRI DE CREDITE EXTERNE ȘI PLĂȚI DE DOBÂNZI ȘI COMISIOANE LA CREDITE EXTERNE**					
74	Rambursări de credite externe și plăți de dobânzi și comisioane la credite externe contractate de ordonatorii principali de credite	85				
75	Rambursări de credite externe	85.01				
76	Plăți de dobânzi și comisioane	85.02				

Conducătorul instituției,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 15

DISPONIBIL DIN FONDURI CU DESTINAȚIE SPECIALĂ*

01	5

— mii lei —

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Disponibil la bancă la începutul anului	Încasări	Plăți	Disponibil la bancă la sfârșitul perioadei
A	B	1	2	3	4
Disponibil din fonduri cu destinație specială și de redistribuire (ct. 119.01), din care pentru:	01				
— Fondul de asigurare (ct. 119.01.02)	03				
— Sume primite din fondul de intervenție (ct. 119.01.03)	04				
— Sume primite din fondul special de cercetare-dezvoltare (ct. 119.01.04)	05				
— Fondul de ameliorare și dezvoltare a fondului funciar (ct. 119.01.06)	07				
— Fondul pentru stimularea personalului potrivit legii (ct. 119.01.07)	08				
— Sume încasate din debite preluate din bilanțurile de lichidare a patrimoniului fostelor CAP (ct. 119.01.08)	09				
— Sume primite ca donație (ct. 119.01.10)	10				
— Fondul de rezervă antiepidemică (ct. 119.01.16)	13				
— Disponibilități privind activitatea de expertiză judiciară contabilă și tehnică (ct. 119.01.28)	15				

* Se completează de instituțiile care utilizează sume prin redistribuire din fondurile speciale, precum și de alte instituții care gestionează fonduri speciale potrivit altor reglementări decât Legea bugetului de stat pe anul 1995 și pentru care nu se întocmește cont de execuție distinct (Anexa 15b).

Scanned with OKEN Scanner

A	B	1	2	3	4
— Fondul de intervenție (ct. 119.01.30)	16				
— Sume primite din fondul special pentru modernizarea drumurilor publice (ct. 119.01.31)	17				
— Sume primite din fondul special pentru protejarea asiguraților (ct. 119.01.37)	18				
— Sume primite din fondul special pentru agricultură (ct. 119.01.38)	19				
— Alte fonduri speciale (ct. 119.01.39)**	20				
Disponibil pentru diferențele de preț și tarif potrivit normelor legale (ct. 119.03)	21				
Disponibil privind rezervele speciale (ct. 119.05)	22				
TOTAL (rd 01+21+22)	23				

** Se detaliază pe fonduri în raportul de analiză pe bază de bilanț.

Conducătorul instituției,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

Scanned with OKEN Scanner

Ancxa 17

FINANȚAREA INVESTIȚIILOR

07	3

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Sume virate la banca finanțatoare	Sume utilizate	Disponibil la sfârșitul perioadei
A	B	1	2	3
A. CHELTUIELI DE CAPITAL (rd. 02 la 04) din care:	01			
Construcții-montaj	02			
Achiziții de utilaje și alte bunuri independente	03			
Alte cheltuieli de natura investițiilor	04			
B. RESURSE (rd. 06+40+50) din care:	05			
Alocații de la buget (rd. 07 la 39)	06			
Cap. 51.1. Învățământ	07			
Cap. 52.1. Sănătate	08			
Cap. 53.1. Cultură și artă	09			
Cap. 54.1. Asistență socială	10			
Cap. 55.1. Alocații și alte ajutoare pentru copii	11			
Cap. 57.1. Activitatea sportivă și de tineret	12			
Cap. 62.1. Gospodărie comunală și locuințe	13			
Cap. 63.1. Apărare	14			
Cap. 64.1. Ordinea publică	15			
Cap. 66.1. Cheltuieli pentru președenția României	16			
Cap. 67.1. Cheltuieli pentru organele autorității legislative	17			

Scanned with OKEN Scanner

A	B	1	2	3
Cap. 68.1. Cheltuieli pentru organele autorității judecătorești	18			
Cap. 69.1. Cheltuieli pentru organele autorității executive	19			
Cap. 70.1. Cheltuieli pentru alte organe ale autorității publice	20			
Cap.. 73.1. Cercetare științifică	21			
Cap. 74.1. Prospecțiuni și lucrări geologice de cercetare pentru descoperiri de zăcăminte noi	22			
Cap. 75.1. Industria extractivă, energetică, metalurgică, chimică și alte subramuri ale industriei	23			
Cap. 76.1. Agricultura, silvicultura, ape, mediu înconjurător	24			
Cap. 77.1. Transporturi și comunicații	25			
Cap. 78.1. Alte acțiuni economice	26			
Cap. 85.1. Alte acțiuni	27			
Cap. 86.1. Cheltuieli din fondul de intervenție	28			
Cap. 87.1. Cheltuieli din fondul la dispoziția guvernului României pentru relații cu Republica Moldova	29			
Cap.				
Cap.				
Cap.	39			
Venituri extrabugetare	40			
Fonduri speciale	50			

Conducătorul instituției,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 18

SITUAȚIA

obligațiilor de plată restante la finele trimestrului 1995

Nr. crt.	Indicatori	Obligații totale	Din care: Obligații de plată restante (peste termenul legal de plată)
0	1	2	3
01	TOTAL din care: (rd. 02+03+04)		
02	Creditori (ct. 231)		
03	Furnizori (ct. 234)		
04	Alte obligații de plată (ct. . . . . .)		

Conducătorul instituției,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 8

PAGUBE MATERIALE

06	3

— mii lei —

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Cumulat de la începutul anului
A		1
Soldul debitelor din pagube la începutul anului	01	
Pagube noi constatate de la începutul anului, inclusiv debitele din pagube reactivate	02	
din care: — lipsuri în gestiune	03	
— plăți nelegale	04	
— deteriorări sau degradări de bunuri	05	
— depășiri de consum specific, imputabile	06	
Sesizate organelor de urmărire penală (din rd. 02)	07	
Anulări, clasări, respingeri de organele în drept pentru inexistența prejudiciului	08	
TOTAL (rd. 01+02-08)	09	
Lichidarea și acoperirea pagubelor — Total	10	
din care: — sume încasate în contul pagubelor	11	
din care: — din garanțiile gestionarilor	12	
— debite scăzute ca urmare a împlinirii termenului de prescripție	13	
Pagube rămase nerecuperate la sfârșitul perioadei (rd. 09—10)	14	
din care: — cu titluri executorii	15	
Debite din imputații și despăgubiri primite spre urmărire de la unități, rămase neîncasate la data raportării (se completează de către administrații financiare, circumscripții fiscale și primării comunale)	16	

Scanned with OKEN Scanner

A	B	1	
SITUAȚIA INVENTARIERII PATRIMONIULUI		**Număr gest.**	**Număr unități**
		1	**2**
Total gestiuni de inventariat în perioada raportată	17		
Gestiuni neinventariate	18		
DIFERENȚE REZULTATE LA INVENTARIERE DUPĂ COMPENSĂRILE LEGALE ÎNREGISTRATE ÎN CONTABILITATE		**Sume**	**Număr gestiuni**
		1	**2**
Plusuri (+)	19		
Minusuri (—)	20		
TOTAL DE CONTROL (col. 1=rd. 03 la 06+11 la 13+15 la 20) (col. 2=rd. 17 la 20)	21		

Conducătorul instituției,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

Scanned with OKEN Scanner

Județul		
Primăria comunei		
Adresa		
Telefon		
Cod fiscal		

DARE DE SEAMĂ CONTABILĂ

la data de .....

Consilii locale comunale (1995)

CONȚINUTUL DĂRII DE SEAMĂ CONTABILE

Nr. crt.	Denumirea formularului	Pagina
1	Situația soldurilor — trimestrial și anual	
2	Contul de execuție a bugetului comunal (anexa 12) — trimestrial și anual	
3	Contul de execuție a bugetului instituției publice finanțate din venituri extrabugetare (anexa 10a) — trimestrial și anual	
4	Detalierea cheltuielilor (anexa 14) — trimestrial și anual	
5	Disponibil din fonduri cu destinație specială (anexa 15, extras) — trimestrial și anual	
6	Finanțarea investițiilor (anexa 17) — trimestrial și anual	
7	Situația obligațiilor de plată restante la finele trimestrului ..... 1995 (anexa 18) — trimestrial și anual	
8	Pagube materiale (anexa 8) — trimestrial și anual	
9	Raportul de analiză pe bază de bilanț trimestrial și anual	
10	Indicatori de calcul și fundamentare (pe structura avută în vedere la întocmirea proiectului de buget) — anual	

MINISTERUL FINANȚELOR

Scanned with OKEN Scanner

SITUAȚIA SOLDURILOR

încheiată la .....

— mii lei —

	01	3

	Denumirea indicatorilor	Cod	Sold la:	
			începutul anului	sfârșitul perioadei
	A	B	1	2
	MIJLOACE (ACTIV)			
A.	**MIJLOACE FIXE, TERENURI ȘI OBIECTE DE INVENTAR (cod 101+102)**	100		
	Mijloace fixe și terenuri	101		
	Obiecte de inventar	102		
B.	**MIJLOACE BĂNEȘTI, DECONTĂRI, CHELTUIELI ȘI MATERIALE (cod 111+140)**	103		
2	**MIJLOACELE BUGETULUI COMUNAL (cod 112+131)**	111		
2.1	Disponibilitățile bugetului local (cod 113 la 119)	112		
	Disponibil al bugetului comunal	113		
	Mijloace bănești în expediție	114		
	Casa	116		
	Decontări cu ordonatorii de credite pentru finanțări din bugetul comunal	118		
	Disponibil din fondul de rulment al bugetului local*	119		
2.2	Cheltuielile bugetului local (cod 132)	131		
	Cheltuielile bugetului local	132		
3	**BUGETELE INSTITUȚIILOR (cod 141+190+200+220+260)**	140		

* Se completează de primăriile comunale din județele unde funcționează trezorerii ale finanțelor publice.

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
3.1	Disponibilităţi băneşti (cod 142 la 146+148+149+160)	141		
	Disponibil al instituţiei	142		
	Disponibil pentru sume de mandat şi sume în depozit	143		
	Disponibil în contul colector de venituri încasate pentru bugetul statului	144		
	Disponibil pentru investiţii, din care:	146		
	— din alocaţii de la buget	147		
	Disponibil din contravaloarea în lei a sumelor încasate în valută	148		
	Disponibil al instituţiei publice finanţate din venituri extrabugetare	149		
	Disponibil din fonduri speciale (cod 163+166)	160		
	Disponibil din fonduri cu destinaţie specială şi de redistribuire	163		
3.2	Mijloace băneşti şi alte valori (cod 191 la 193)	190		
	Casa	191		
	Carnete cecuri cu limită de sumă	192		
	Alte valori	193		
3.3	Decontări şi debitori (cod 202 la 208)	200		
	Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate privind finanţarea de la buget	202		
	Alte decontări	203		
	Debitori	205		
	Clienţi	206		
	T.V.A. de recuperat	207		

Scanned with OKEN Scanner

	A	B	1	2
	T.V.A. neexigibilă	208		
3.4	Cheltuieli (cod 221 la 226+230)	220		
	Cheltuielile instituției de la buget	221		
	Cheltuieli pentru investiții în continuare	223		
	Cheltuielile instituției publice finanțate din venituri extrabugetare	224		
	Diferențe de curs valutar	226		
	Cheltuieli din fonduri speciale (cod 232+234)	230		
	Cheltuieli din fonduri cu destinație specială	232		
3.5	Materiale (cod 261 la 269)	260		
	Medicamente și materiale sanitare	261		
	Materiale de întreținere și gospodărire	262		
	Alimente și furaje	263		
	Materiale cu caracter funcțional	264		
	Alte materiale	265		
	Materiale și utilaje pentru investiții	266		
	Animale	268		
	Produse	269		
	TOTAL MIJLOACE (ACTIV) (cod 100+103)	280		
	SURSE (PASIV)			
A.	**FONDURI (cod 301+302)**	300		
	Fondul mijloacelor fixe și terenurilor	301		
	Fondul obiectelor de inventar	302		

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 12

CONTUL DE EXECUȚIE A BUGETULUI COMUNAL

02	1

— mii lei —

Nr. crt.	Denumirea indicatorilor	Cod			
A	B	C	1	2	3
	1. BUGETUL LOCAL — VENITURI				
01.	**I. VENITURI CURENTE (rd. 02+21)**				
02.	**A. VENITURI FISCALE (rd. 03+16)**				
03.	**A1. IMPOZITE DIRECTE (rd. 04+05+ +11+15)**				
04.	IMPOZITUL PE PROFIT**	01.1			
05.	IMPOZITE ȘI TAXE DE LA POPULAȚIE	05.1			
06.	Impozitul pe veniturile liber profesioniștilor, meseriașilor și ale altor persoane fizice independente și asociații familiale	05.1.02			
07.	Impozitul pe clădirile și terenurile ocupate de clădiri și alte construcții de la persoane fizice	05.1.03			
08.	Taxe asupra mijloacelor de transport deținute de persoane fizice	05.1.04			
09.	Taxe de timbru asupra succesiunilor și alte taxe de timbru de la populație	05.1.05			
10.	Alte impozite și taxe de la populație	05.1.20			

* La venituri, se înscrie denumirea coloanelor astfel.

	Col. 1	Col. 2	Col. 3
— la raportările trimestrelor I—III:	Prevederi anuale	Prevederi trimestriale cumulate	Încasări realizate
— la raportarea anuală:	Prevederi aprobate inițial	Prevederi definitive	Încasări realizate

** De la regiile autonome de subordonare locală.

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	1	2	3
11.	ALTE IMPOZITE DIRECTE	06.1			
12.	Taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat	06.1.01			
13.	Impozitul pe veniturile realizate de persoanele fizice şi juridice nerezidente	06.1.03			
14.	Alte încasări din impozite directe	06.1.20			
15.	IMPOZITUL PE VENITUL AGRICOL	07.1			
16.	**A2. IMPOZITE INDIRECTE (rd. 17+18)**				
17.	IMPOZITUL PE SPECTACOLE	13.1			
18.	ALTE IMPOZITE INDIRECTE	15.1			
19.	Majorări şi penalităţi de întârziere pentru venituri nevărsate în termen	15.1.02			
20.	Alte încasări din impozite indirecte	15.1.20			
21.	**B. VENITURI NEFISCALE (rd. 22+23+27)**				
22.	VĂRSĂMINTE DIN PROFITUL NET AL REGIILOR AUTONOME*	20.1			
23.	VĂRSĂMINTE DE LA INSTITUŢIILE PUBLICE	21.1			
24.	Taxe pentru examinarea conducătorilor de autovehicule, eliberarea permiselor de conducere şi alte venituri privind circulaţia pe drumurile publice	21.1.10			
25.	Vărsăminte din disponibilităţile instituţiilor publice şi activităţilor autofinanţate	21.1.15			
26.	Alte venituri de la instituţiile publice	21.1.30			

* De subordonare locală.

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	1	2	3
27.	DIVERSE VENITURI	22.1			
28.	Venituri din recuperarea cheltuielilor de judecată, imputații și despăgubiri	22.1.02			
29.	Venituri din amenzile aplicate potrivit dispozițiilor legale	22.1.03			
30.	Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară locală a anilor precedenți	22.1.05			
31.	Venituri din concesiuni realizate de instituții publice	22.1.09			
32.	Încasări din alte surse**	22.1.20			
33.	**II. VENITURI DIN CAPITAL**				
34.	VENITURI DIN VALORIFICAREA UNOR BUNURI ALE STATULUI	30.1			
35.	Venituri din valorificarea unor bunuri ale instituțiilor publice	30.1.01			
36.	Venituri din vânzarea locuințelor construite din fondurile statului	30.1.03			
37.	**III. TOTAL VENITURI PROPRII (I+II)**				
38.	**IV. SUME DEFALCATE DIN IMPOZITUL PE SALARII**	34.1			
39.	**V. SUBVENȚII (rd. 40)**				
40.	**SUBVENȚII PRIMITE DIN BUGETUL DE STAT**	35.1			
41.	Subvenții primite de bugetele locale pentru asigurarea protecției sociale a populației pentru energia termică și transportul urban de călători	35.1.01			

** Se includ și disponibilitățile fondurilor speciale constituite pe bază de acte normative care nu mai sunt în vigoare.

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	1	2	3
42.	Subvenții primite de bugetele locale pentru investiții	35.1.02			
43.	**VI. ÎMPRUMUTURI TEMPORARE DIN FONDUL DE TEZAUR**	45.1			
44.	**VII. ÎMPRUMUTURI TEMPORARE DIN FONDUL DE RULMENT**	46.1			
45.	**TOTAL VENITURI (III+IV+V+VI+VII)**				
	2. BUGETUL LOCAL — CHELTUIELI				
46.	**ÎNVĂȚĂMÂNT**	51.1			
47.	Învățământ preșcolar	51.1.01			
48.	Învățământ primar și gimnazial	51.1.02			
49.	Învățământ complementar	51.1.03			
50.	Învățământ profesional	51.1.04			
51.	Învățământ liceal	51.1.05			
52.	Învățământ postliceal	51.1.06			
53.	Învățământ pentru copii cu deficiențe	51.1.08			
54.	Case de copii	51.1.09			
55.	**SĂNĂTATE**	52.1			
56.	Dispensare medicale	52.1.01			
57.	Spitale	52.1.02			

* La cheltuieli, se înscrie denumirea coloanelor astfel:

	Col. 1	Col. 2	Col. 3
— la raportările trimestrelor I—III:	Prevederi anuale	Prevederi trimestriale cumulate	Plăți efectuate
— la raportarea anuală:	Credite aprobate inițial	Credite definitive	Plăți efectuate

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	1	2	3
58.	Sanatorii, preventorii şi dispensare cu staţionar TBC	52.1.03			
59.	Creşe	52.1.04			
60.	Leagăne de copii	52.1.05			
61.	Alte instituţii şi acţiuni sanitare	52.1.30			
62.	**CULTURA ŞI ARTA**	53.1			
63.	Biblioteci publice, comunale, orăşeneşti, municipale şi judeţene	53.1.01			
64.	Muzee	53.1.03			
65.	Case de cultură	53.1.07			
66.	Cămine culturale	53.1.08			
67.	Alte instituţii şi acţiuni de cultură şi artă	53.1.30			
68.	**ASISTENŢĂ SOCIALĂ**	54.1			
69.	Cămine de bătrâni şi pensionari	54.1.01			
70.	Cămine spital pentru invalizi şi bolnavi cronici	54.1.02			
71.	Cămine pentru copii infirmi şi cămine atelier	54.1.03			
72.	Cantine de ajutor social	54.1.04			
73.	Centre de primire a minorilor	54.1.05			
74.	Plasament familial	54.1.06			
75.	Alte acţiuni de asistenţă socială	54.1.30			
76.	**GOSPODĂRIE COMUNALĂ ŞI LOCUINŢE**	62.1			

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	1	2	3
77.	Întreținerea și repararea străzilor	62.1.01			
78.	Iluminat	62.1.02			
79.	Salubritate	62.1.03			
80.	Întreținerea grădinilor publice, parcurilor și zonelor verzi	62.1.04			
81.	Întreținerea și repararea străzilor	62.1.01			
82.	Iluminat	62.1.02			
83.	Salubritate	62.1.03			
84.	Întreținerea grădinilor publice, parcurilor și zonelor verzi	62.1.04			
85.	Energie termică pentru populație	62.1.06			
86.	Locuințe	62.1.07			
87.	Alte acțiuni de gospodărie comunală	62.1.30			
88.	**CHELTUIELI PENTRU ORGANELE AUTORITĂȚII EXECUTIVE**	69.1			
89.	Organele administrației publice locale de specialitate	69.1.02			
90.	**TRANSPORTURI ȘI COMUNICAȚII**	77.1			
91.	Drumuri și poduri	77.1.04			
92.	**ALTE ACȚIUNI**	85.1			
93.	Alte cheltuieli	85.1.30			
94.	**PLĂȚI DE DOBÂNZI**	94.1			
95.	Dobânzi aferente împrumuturilor din fondul de tezaur	94.1.01			

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	1	2	3
96.	**RAMBURSAREA ÎMPRUMUTURILOR ACORDATE DIN FONDUL DE TEZAUR**	96.1			
97.	**FONDUL DE REZERVĂ BUGETARA**	97.1			
98.	Fondul de rezervă bugetară la dispoziția consiliilor locale	97.1.04			
99.	**TOTAL CHELTUIELI (rd. 46+55+62+76+88+90+92+94+96+97)**				
100.	**EXCEDENT**	98.1			
101.	Excedenul bugetar (rd. 45—99)	98.1.01			
102.	Vărsăminte la fondul de tezaur constituit la nivelul județului (municipiul București) din excedentul bugetelor locale*	98.1.03			
103.	Fondul de rulment propriu al unității administrativ-teritoriale*	98.1.04			
104.	Rambursarea din excedentele bugetelor locale a împrumuturilor contractate în anii precedenți	98.1.05			
105.	**DEFICIT**	99.1			
106.	Deficitul bugetar (rd. 99—45)	99.1.01			

* Col. 3 se completează la finele anului.

Primar,

Contabil șef,

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 10a

CONTUL DE EXECUȚIE A BUGETULUI INSTITUȚIILOR PUBLICE FINANȚATE DIN VENITURI EXTRABUGETARE

02 | 1

— mii lei —

Nr. rd.	Denumirea indicatorilor	Cod	Prevederi			
			anuale	trimestriale		
A	B	C	1	2	3	4
	VENITURI					
01	**I. VENITURI PROPRII**	21.2				
02	**ÎN DOMENIUL CULTURII ȘI ARTEI**	21.2.13				
03	Case de cultură	21.2.30				
04	Muzee	21.2.32				
05	Cămine culturale	21.2.35				
06	**ÎN DOMENIUL GOSPODĂRIEI COMUNALE ȘI LOCUINȚELOR**	21.2.16				
07	Taxe pentru stațiuni balneo-climaterice	21.2.50				
08	**ÎN DOMENIUL AGRICULTURII, SILVICULTURII, APELOR ȘI MEDIULUI ÎNCONJURĂTOR**	21.2.18				
09	Pășuni comunale	21.2.70				
10	**ÎN ALTE DOMENII DE ACTIVITATE ECONOMICĂ**	21.2.19				
11	Piețe, târguri și oboare	21.2.80				
12	Unități cu volum mic de producție și prestări de servicii	21.2.81				
13	Camere de cazare în comune	21.2.94				

* La venituri se completează numai coloana 3 cu „Încasări realizate".

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	1	2	3	4
14	Alte venituri în domeniul activităţilor economice	21.2.99				
15	**II. SUBVENŢII DE LA BUGET**					
16	**TOTAL VENITURI (I+II)**					
	CHELTUIELI				"	"
17	**CULTURA ŞI ARTA**	53.2				
18	Muzee	53.2.03				
19	Case de cultură					
20	Cămine culturale	53.2.08				
21	**GOSPODĂRIE COMUNALĂ ŞI LOCUINŢE**	62.2				
22	Cheltuieli din taxe pentru staţiuni balneoclimaterice	62.2.29				
23	**AGRICULTURA, SILVICULTURA, APE ŞI MEDIU ÎNCONJURĂTOR**	76.2				
24	Păşuni comunale	76.2.26				
25	**ALTE ACŢIUNI ECONOMICE**	78.2				
26	Piete, târguri şi oboare	78.2.13				

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	1	2	3	4
27	Unităţi cu volum mic de producţie şi prestări de servicii	78.2.14				
28	Camere de cazare în comune	78.2.27				
29	Alte cheltuieli pentru acţiuni economice	78.2.30				
30	**TOTAL CHELTUIELI (rd. 17+21+23+25)**					
31	**Excedentul fondurilor extrabugetare (rd. 16-30)**	98.2				
32	**Deficitul fondurilor extrabugetare (rd. 30-16)**	99.2				

** La cheltuieli se completează cu:

Col. 3	Col. 4
Plăţi efectuate	Cheltuieli efective

Primar,

Contabil şef,

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 14

DETALIEREA CHELTUIELILOR (extras)*

Capitol ..... Subcapitol .....

02	2

— mii lei —

Nr. rd.	Denumirea indicatorilor	Cod	Prevederi		Plăți efectuate	Cheltuieli efective
			anuale	trimestriale		
A	B	C	1	2	3	4
01	**CHELTUIELI (A+B)**					
02	**A. CHELTUIELI CURENTE (rd. 03+11+41)**	01				
03	**TITLUL I. CHELTUIELI DE PERSONAL (rd. 04+08+09+10)**	02				
04	Cheltuieli cu salariile	10				
05	Salarii	10.01				
06	Salarii plătite cu ora, plăți pentru ore suplimentare	10.02				
07	Alte drepturi de personal	10.03				
08	Contribuții pentru asigurări sociale de stat	11				
09	Cheltuieli pentru constituirea fondului pentru plata ajutorului de șomaj	12				
10	Deplasări, detașări, transferări	13				
11	**TITLUL II. CHELTUIELI MATERIALE ȘI SERVICII (rd. 12+18+21+24+32+33++34+35+36+37)**	20				

* Se completează trimestrial și anual de instituțiile publice finanțate de la buget și din venituri extrabugetare potrivit precizărilor Ministerului Finanțelor.

Scanned with OKEN Scanner

	B	C	1	2	3	4
12	Drepturi cu caracter social	21				
13	Manuale și rechizite școlare	21.01				
14	Transport elevi, studenți, asistați, bolnavi, invalizi și însoțitorii lor	21.02				
15	Drepturi pentru elevi și studenți pe perioada concursurilor și campionatelor	21.03				
16	Drepturi pentru donatorii de sânge	21.04				
17	Alte drepturi stabilite de dispozițiile legale	21.05				
18	Hrana	22				
19	Hrana pentru oameni	22.01				
20	Hrana pentru animale	22.02				
21	Medicamente și materiale sanitare	23				
22	Medicamente	23.01				
23	Materiale sanitare	23.02				
24	Cheltuieli pentru întreținere și gospodărire	24				
25	Încălzit	24.01				
26	Iluminat și forță motrică	24.02				
27	Apă, canal, salubritate	24.03				
28	Poștă, telefon, telex, radio, televizor	24.04				
29	Furnituri de birou	24.05				
30	Materiale pentru curățenie	24.06				
31	Alte materiale și prestări de servicii	24.07				

Scanned with OKEN Scanner

A	B	C	1	2	3	4
32	Materiale şi prestări de servicii cu caracter funcţional	25				
33	Obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată şi echipament	26				
34	Reparaţii curente	27				
35	Reparaţii capitale	28				
36	Cărţi şi publicaţii	29				
37	Alte cheltuieli	30				
38	Calificarea, perfecţionarea şi specializarea profesională a salariaţilor	30.01				
39	Protocol	30.02				
40	Protecţia muncii	30.03				
41	**TITLUL III. SUBVENŢII (rd. 42)**					
42	Subvenţii	35				
43	Subvenţii pentru instituţiile publice	35.01				
44	**B. CHELTUIELI DE CAPITAL (rd. 45)**					
45	**TITLUL VII. CHELTUIELI DE CAPITAL (rd. 46+47)**	70				
46	Investiţii ale instituţiilor publice	72				
47	Investiţii ale instituţiilor publice finanţate din venituri extrabugetare	74				

Primar, **Contabil şef,**

Scanned with OKEN Scanner

DISPONIBIL DIN FONDURI CU DESTINAȚIE SPECIALĂ (extras)

04	3

— mii lei —

DENUMIREA INDICATORILOR	Nr. rd.	Disponibil la bancă la începutul anului	Încasări	Plăți	Disponibil la bancă la sfârșitul perioadei
A	B	1	2	3	4
Disponibil din fonduri cu destinație specială și de redistribuire, din care pentru:	01				
— Sume primite ca donație	10				
— Paza obștească comunală	14				
— Alte fonduri speciale*	20				

* Se detaliază pe fonduri în raportul de analiză pe bază de bilanț.

Primar, **Contabil șef,**

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 17

FINANȚAREA INVESTIȚIILOR

07 | 3

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Sume virate la banca finanțatoare	Sume utilizate	Disponibil la sfârșitul perioadei
A	B	1	2	3
A. CHELTUIELI DE CAPITAL (rd. 02 la 04) din care:	01			
Construcții-montaj	02			
Achiziții de utilaje și alte bunuri independente	03			
Alte cheltuieli de natura investițiilor	04			
B. RESURSE (rd. 06+40+50) din care:	05			
Alocații de la buget (rd. 07 la 39)	06			
Cap. 51.1. Învățământ	07			
Cap. 52.1. Sănătate	08			
Cap. 53.1. Cultură și artă	09			
Cap. 54.1. Asistență socială	10			
Cap. 62.1. Gospodărie comunală și locuințe	13			
Cap. 69.1. Cheltuieli pentru organele autorității executive	19			
Cap. 77.1. Transporturi și comunicații	25			
Cap. 85.1. Alte acțiuni economice	27			
Cap.				
Cap.				
Cap.				
Venituri extrabugetare	39			
Fonduri speciale	40			
	50			

Conducătorul instituției,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 18

SITUAȚIA
obligațiilor de plată restante la finele trimestrului 1995

Nr. crt.	Indicatori	Obligații totale	Din care: Obligații de plată restante (peste termenul legal de plată)
0	1	2	3
01	TOTAL din care: (rd. 02+03+04)		
02	Creditori		
03	Furnizori		
04	Alte obligații de plată		

Primar, **Contabil șef,**

Anexa 8

PAGUBE MATERIALE

06	3

— mii lei —

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Cumulat de la începutul anului
A	B	1
Soldul debitelor din pagube la începutul anului	01	
Pagube noi constatate de la începutul anului, inclusiv debitele din pagube reactivate	02	
din care: — lipsuri în gestiune	03	
— plăți nelegale	04	
— deteriorări sau degradări de bunuri	05	
— depășiri de consum specific, imputabile	06	
Sesizate organelor de urmărire penală (din rd. 02)	07	
Anulări, clasări, respingeri de organele în drept pentru inexistența prejudiciului	08	
TOTAL (rd. 01+02—08)	09	
Lichidarea și acoperirea pagubelor — Total	10	
din care: — sume încasate în contul pagubelor	11	
din care: — din garanțiile gestionarilor	12	
— debite scăzute ca urmare a împlinirii termenului de prescripție	13	
Pagube rămase nerecuperate la sfârșitul perioadei (rd. 09—10)	14	
din care: — cu titluri executorii	15	
Debite din imputații și despăgubiri primite spre urmărire de la unități, rămase neîncasate la data raportării (se completează de către administrații financiare, circumscripții fiscale și primării comunale)	16	

SITUAȚIA INVENTARIERII PATRIMONIULUI		Număr gest.	Număr unități
		1	2
Total gestiuni de inventariat în perioada raportată	17		
Gestiuni neinventariate	18		

DIFERENȚE REZULTATE LA INVENTARIERE DUPĂ COMPENSĂRILE LEGALE ÎNREGISTRATE ÎN CONTABILITATE		Sume	Număr gestiuni
		1	2
Plusuri (+)	19		
Minusuri (—)	20		
TOTAL DE CONTROL (col. 1=rd. 03 la 06+11 la 13+15 la 20) **(col. 2=rd. 17 la 20)**	21		

Primar, **Contabil șef,**

Scanned with OKEN Scanner

PLANUL DE CONTURI PENTRU INSTITUȚIILE PUBLICE

SIMBOL CONT			Denumirea clasei și a contului (titlul)
CONTUL			
Sintetic		Analitic	
Grad I	Grad II		
1	2	3	4
0			CLASA O MIJLOACE FIXE
01	—		MIJLOACE FIXE
		01.01	*„Clădiri și construcții speciale“*
		01.02	*„Mașini de forță și utilaje energetice“*
		01.03	*„Mașini, utilaje și instalații de lucru“*
		01.04	*„Aparate și instalații de măsurare, control și reglare“*
		01.05	*„Mijloace de transport“*
		01.06	*„Animale de muncă“*
		01.07	*„Plantații“*
		01.08	*„Unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc“*
10			CLASA 1 — MIJLOACE BĂNEȘTI
			„Disponibil al instituției“
11	105		DISPONIBIL DIN MIJLOACE CU DESTINAȚIE SPECIALĂ
	110		*„Disponibil pentru sume de mandat și sume în depozit“*
	111		*„Disponibil în contul colector de venituri încasate pentru bugetul administrației centrale de stat“*
	115		*„Disponibil pentru investiții“*
	118		*„Disponibilități din contravaloarea în lei a sumelor încasate în valută“*
	119		*„Disponibilități din fonduri cu destinație specială“*
12			DISPONIBIL PRIVIND ALTE ACTIVITĂȚI
	120		*„Disponibil privind activitățile autofinanțate“*
		120.01	*„Disponibil privind activitatea curentă“*
	121		*„Disponibil în valută din credite externe guvernamentale“*
	122		*„Disponibil din împrumuturi de la trezorerie“*
	123		*„Disponibil din valorificarea medicamentelor procurate din credite externe guvernamentale“*
13			*„CASA“*
15			ALTE MIJLOACE BĂNEȘTI
	150		*„Carnete de cecuri cu limită de sumă“*
	159		*„Alte valori“*
		159.01	*„Timbre fiscale și poștale“*
		159.02	*„Tichete de călătorie“*
		159.04	*„Bonuri cantități fixe“*
		159.05	*„Bilete cu valoare nominală“*
		159.09	*„Alte valori“*
			CLASA 2 — DECONTĂRI
21			DECONTĂRI INTERNE
	212		*„Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate privind finanțarea de la buget“*

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4
	213		*„Alte decontări"*
	216		*„Decontări privind gestionarea ereditelor externe guvernamentale"**
		216.01	*„Decontări cu societăți comerciale farmaceutice privind gestionarea medicamentelor procurate din credite externe guvernamentale"*
		216.02	*„Decontări cu instituțiile sanitare privind gestionarea medicamentelor procurate din credite externe guvernamentale"*
22			DECONTĂRI CU TERȚII-DEBITORI
	220		*„Debitori"*
		220.01	*„Avansuri spre decontare"*
		220.02	*„Debitori din reclamații și litigii"*
		220.03	*„Debitori din pagube de mijloace materiale, cheltuieli nelegale și neeconomicoase"*
		220.04	*„Debitori pentru pagube de mijloace fixe"*
		220.05	*„Debitori pentru echipament de lucru și uniforme"*
		220.06	*„Debitori pentru garanții depuse"*
		220.07	*„Debitori reactivați"*
		220.08	*„Debitori din taxe datorate de studenții și elevii străini"*
		220.09	*„Debitori privind turneele"*
		220.16	*„Debitori insolvabili"*
		220.19	*„Alți debitori"*
		220.20	*„Debitori pentru investiții"*
23	225		*„Clienți"*
			DECONTĂRI CU TERȚII-CREDITORI
	230		*„Decontări cu salariații"*
		230.01	*„Decontări cu salariații pentru activitatea curentă"*
		230.02	*„Decontări cu salariații pentru investiții"*
	231		*„Creditori"*
		231.01	*„Salarii neridicate"*
		231.02	*„Reținere din salarii pentru plata ratelor"*
		231.03	*„Reținere din salarii pentru terți"* (inclusiv propririle)
		231.09	*„Alți creditori"*
		231.10	*„Creditori pentru investiții"*
	232		*„Decontări cu bugetul administrației centrale de stat"*
	233	233.01	*„Decontări privind asigurările sociale"*
		233.02.	*„Decontări privind contribuția instituției la asigurările sociale"*
	234		*„Decontări privind contribuția salariaților pentru pensia suplimentară"*
		234.01	*„Furnizori"*
		234.02	*„Furnizori pentru activitatea curentă"*
	235		*„Furnizori și antreprenori pentru investiții"*
	236		*„Decontări privind contribuția la constituirea fondului de șomaj"*
			„Bursieri și doctoranzi"
31			CLASA 3 — FONDURI FONDURILE INSTITUȚIEI
	310		*„Fondul mijloacelor fixe"*
	311		*„Fondul obiectelor de inventar"*

* — Se utilizează numai la Ministerul Sănătății.

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4
33			FONDURI CU DESTINAȚIE SPECIALĂ
	337		*„Fonduri cu destinație specială"*
		337.01	*„Fonduri de rezervă pentru mijloace circulante"*
		337.02	*„Fonduri de asigurare"*
		337.03	*„Fond pentru acoperirea cheltuielilor determinate de calamități naturale"*
		337.04	*„Fond pentru cercetare-dezvoltare"*
		337.05	*„Fond de premiere"*
		337.06	*„Fond de ameliorare și dezvoltare a fondului funciar"*
		337.07	*„Fond pentru combaterea dăunătorilor"*
		337.08	*„Sumă pentru dezvoltarea căminelor-atelier și atelierelor școală ale Ministerului Muncii"*
		337.09	*„Sume primite din fondul de conjunctură"*
		337.10	*„Sume primite ca donație"*
		337.13	*„Fond de plată a dobânzilor externe și de rambursare a creditelor externe"*
		337.19	*„Alte fonduri"*
			CLASA 4 — CHELTUIELI
41			CHELTUIELILE INSTITUȚIILOR
	410		„Cheltuielile instituției de la buget"
	415		„Cheltuieli pentru investiții în continuare"
42			CHELTUIELILE ALTOR ACTIVITĂȚI
	420		*„Cheltuielile activităților autofinanțate"*
			„Cheltuieli pentru activitatea curentă"
	421	420.01	*„Vărsăminte la buget"*
		420.03	*„Cheltuieli din fonduri cu destinație specială"*
			CLASA 5 — VENITURI
51			VENITURILE INSTITUȚIILOR
	510		*„Veniturile instituției"*
52			VENITURILE ALTOR ACTIVITĂȚI
	520		*„Veniturile activităților autofinanțate"*
		520.01	*„Venituri proprii"*
		520.02	*„Alocații de la buget"*
	528		*„Venituri din anii precedenți și alte resurse"*
		528.01	*„Venituri din anii precedenți și alte surse"* — activitatea curentă
		528.02	*„Venituri din anii precedenți aferente investițiilor în continuare"* (pentru unități și activități autofinanțate)
53			VENITURI ANTICIPATE ȘI DE REALIZAT
	530		*„Venituri anticipate"*
	531		*„Venituri de realizat"*
		531.01	*„Venituri de realizat din diferențe de preț aferente valorilor imputate"*
		531.02	*„Venituri de realizat din imputații de cheltuieli neeconomicoase și pagube provenite din anii precedenți"*
		531.03	*„Venituri de realizat din taxa de spitalizare"*
		531.04	*„Venituri de realizat din contribuția părinților la creșe și grădinițe de copii"*
		531.05	*„Venituri de realizat din cote părți din valoarea echipamentelor și uniformelor"*
		531.06	*„Venituri de realizat din debitori reactivați"*
		531.09	*„Alte venituri de realizat"*

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4
60			CLASA 6 — MATERIALE ȘI OBIECTE DE INVENTAR
	600		*„Materiale“*
		600.01	*„Medicamente și materiale sanitare“*
		600.02	*„Materiale de întreținere și gospodărire“*
		600.03	*„Alimente și furaje“*
		600.04	*„Materiale cu caracter funcțional“*
		600.09	*„Alte materiale“*
		600.15	*„Materiale și utilaje pentru investiții“*
	601		*„Materiale în prelucrare“*
		601.01	*„Materiale date spre prelucrare în instituție“*
		601.02	*„Materiale date spre prelucrare la terți“*
		601.03	*„Animale date pentru sacrificare și prelucrare la terți“*
	602		*„Obiecte de inventar în magazie“*
	603		*„Obiecte de inventar în folosință“*
		603.01	*„Baracamente și amenajări provizorii“*
	604		*„Obiecte de inventar de mică valoare și scurtă durată aflate la terți“*
61			ANIMALE
	610		*„Animale tinere și la îngrășat“*
	611		*„Animale pentru experiență“*
62			PRODUSE
	620		*„Produse“*
			CLASA 7 — FINANȚĂRI ȘI CREDITE BANCARE (BUGETARE)
70			FINANȚARE DE LA BUGET
	700		*„Finanțarea de la buget privind anul curent“*
	702		*„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“*
		702.01	*„Finanțarea de la buget privind anii precedenți și alte surse“* — activitatea curentă
		702.02	*„Finanțarea de la buget privind anii precedenți, aferentă investițiilor în continuare“*
	704		*„Credite bancare“*
	706		*„Finanțarea din credite externe guvernamentale“*
	707		*„Finanțarea din credite externe cu garanția statului“*
	708		*„Finanțarea din împrumuturi de la trezorerie“*
			CLASA 9 — CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI (de ordine și evidență)
90			MIJLOACE FIXE ȘI MATERIALE
	902		*„Valori materiale primite în custodie“*
	905		*„Ambalaje de restituit“*
	906		*„Materiale primite gratuit de la comitetul de părinți“*
	907		*„Publicații primite gratuit în vederea schimbului internațional“*
91			DECONTĂRI
	910		*„Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare“*

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4
	912		*„Documente respinse la viza de contral financiar preventiv“*
94			CREDITE BUGETARE
	940		*„Credite bugetare aprobate“*
	941		*„Credite repartizate din bugetul administrației centrale de stat“*
	942		*„Credite bugetare pentru investițiile instituțiilor de stat“*
	944		*„Credite repartizate din bugetul administrației centrale de stat pentru cheltuieli proprii“*

BIBLIOTECA JUDEȚEANĂ „GH. ASACHI“ IAȘI

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Cap. 1. PATRIMONIUL INSTITUȚIEI PUBLICE 3
1.1. Definiția și structura patrimoniului sub aspect contabil, economic și juridic 3
1.2. Evidența economică, formele evidenței economice și etaloanele de evidență 5
1.3. Evaluarea elementelor patrimoniale. Reglementări juridice, reguli, principii, forme și metode de evaluare a patrimoniului 8
Cap. 2. ORGANIZAREA ȘI CONDUCEREA CONTABILITĂȚII ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE 19
2.1. Referiri asupra organizării și conducerii contabilității în instituțiile publice 19
2.2. Obiectul și metoda contabilității în instituțiile publice 25
2.3. Sisteme de înregistrare contabilă 28
2.4. Forme (metode) de tehnică contabilă folosite în condițiile precizate de Legea 82/91 31
2.5. Documente de evidență 37
2.6. Contul — sursă de informații contabile, financiare și juridice . . 51
Cap. 3. CONTABILITATEA OPERAȚIILOR ECONOMICE PATRIMONIALE ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE 68
3.1. Contabilitatea cronologică a operațiunilor economice patrimoniale în instituțiile publice 68
Cap. 4. PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII CURENTE A OPERAȚIUNILOR ECONOMICE PATRIMONIALE SPECIFICE UNOR INSTITUȚII PUBLICE 130
4.1. Contabilitatea operațiunilor economice patrimoniale specifice instituțiilor de învățământ preuniversitar (liceal) 130
4.2. Contabilitatea operațiunilor economice patrimoniale specifice instituțiilor sanitare (Spitalul Clinic S.N.C.F.R.) 134
4.3. Contabilitatea operațiunilor economice patrimoniale specifice instituțiilor de cultură și artă: OPERA ROMÂNĂ 136
4.4. Contabilitatea Trezoreriei Finanțelor Publice 141
4.5. Contabilitatea operațiunilor economice patrimoniale specifice CURȚII DE CONTURI 146
4.6. Contabilitatea operațiunilor economice patrimoniale specifice instituțiilor judecătorești 147
4.7. Contabilitatea operațiunilor economice patrimoniale specifice primăriilor comunale 151
4.8. Contabilitatea operațiilor economice patrimoniale specifice primăriilor orășenești și municipale 160
4.9. Particularitățile contabilității operațiunilor economice patrimoniale specifice prefecturilor 163

Scanned with OKEN Scanner

Cap. 5. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI 165
5.1. Norme metodologice privind inventarierea patrimoniului instituţiilor publice 165
5.2. Etapele inventarierii patrimoniului 166
Cap. 6. BALANŢA DE VERIFICARE 169
6.1. Noţiuni generale privind balanţele de verificare a înregistrărilor în conturi. Funcţiile balanţei de verificare 169
6.2. Tehnica întocmirii balanţelor de verificare a înregistrărilor în conturi. Identificarea erorilor de înregistrare în conturi cu ajutorul balanţei de verificare 176
6.3. Identificarea erorilor de înregistrare în conturi cu ajutorul balanţei de verificare 176
Cap. 7. BILANŢUL CONTABIL ÎN INSTITUŢIILE ADMINISTRAŢIEI PUBLICE 177
7.1. Importanţa, rolul şi funcţiile bilanţului contabil în instituţiile publice 177
7.2. Structura bilanţului contabil şi a anexelor la bilanţ în instituţiile publice 179
7.3. Întocmirea bilanţului contabil în instituţiile administraţiei publice Metodologia întocmirii, verificării şi prezentării bilanţului contabil şi a anexelor bilanţului conform prevederilor Legii Contabilităţii şi H.G. 704/1993 181
DAREA DE SEAMĂ CONTABILĂ ÎN INSTITUŢIILE PUBLICE 184
DAREA DE SEAMĂ CONTABILĂ ÎN CONSILIILE LOCALE COMUNALE 206
PLANUL DE CONTURI ÎN INSTITUŢIILE ADMINISTRAŢIEI PUBLICE 229

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

SOCIETATEA COMERCIALĂ
TOMIRIS S.A.
Calea CHIŞINĂULUI Nr. 22, IAŞI

Tel : 032/132261
Fax : 032/230536
Telex : 22257

Cod SIRUES 220793580
Cod fiscal 1967493
Cont 302470101 BCR
Reg. comerţului J 22-271

este specializată în fabricarea următoarelor grupe de produse:

– ţesături din fire sintetice şi artificiale pentru căptuşeli realizate din fire poliamidice, poliesterice, vâscoză, acetat, mixte, etc. şi matlasate;

– ţesături pentru îmbrăcăminte exterioară din fire sintetice şi artificiale pentru rochii, bluze, stofe, îmbrăcăminte sport;

– ţesături cu tratamente speciale – peliculizate, hidrofobizate, tratate antimurdărie, pentru confecţii corturi, saci de dormit, feţe de masă , etc.;

– ţesături tehnice pentru marochinărie, saci poştali, saci de spălătorie, etc.;

– confecţii textile – haine sport, treninguri, jachete, veste din ţesături matlasate, saci, şorturi, etc.;

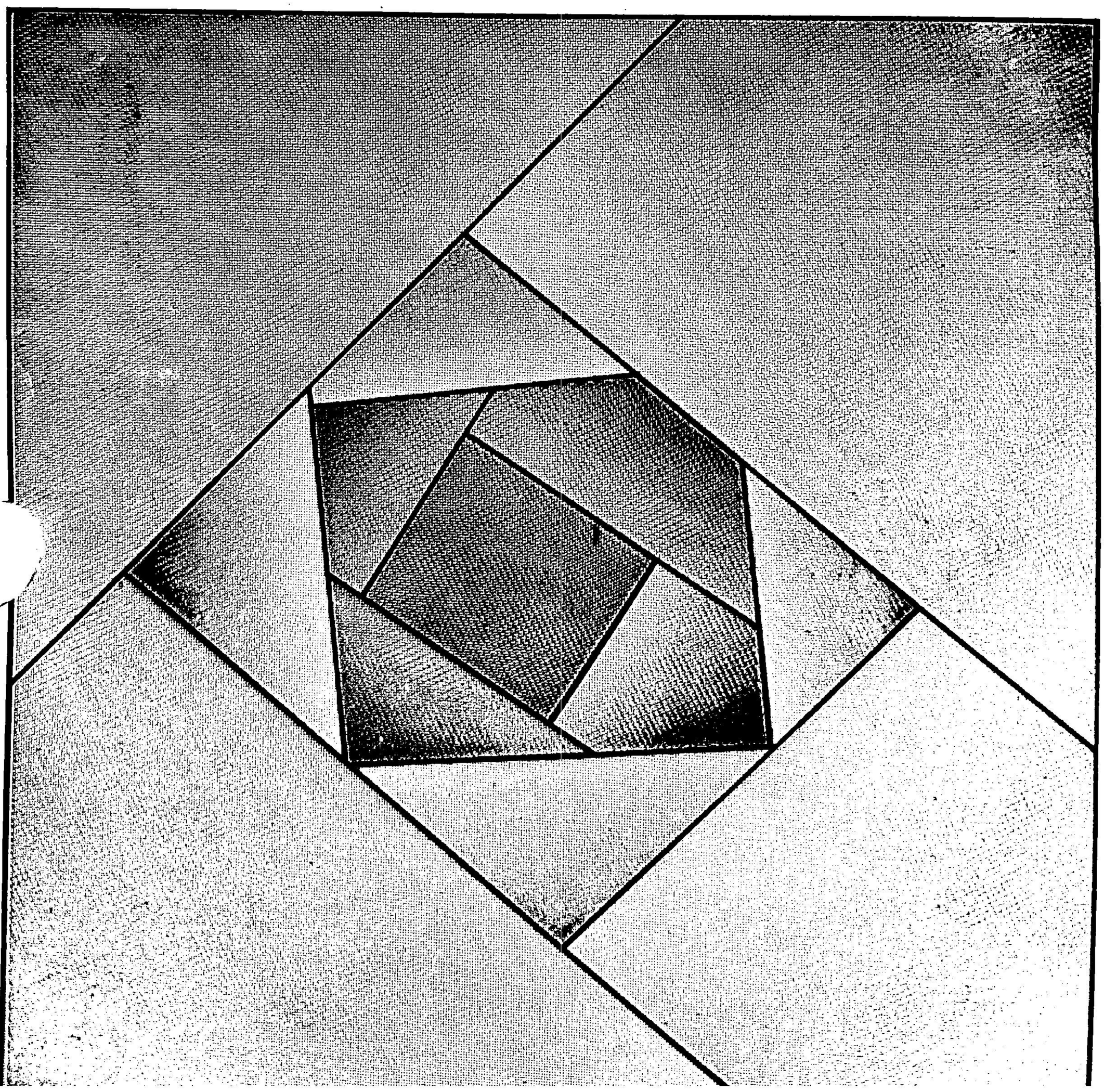
- benzi copiative pentru imprimantele calculatoarelor electronice;

Toate produsele se pot comercializa pe bază de comandă/contract en gros sau en detail prin magazinul propriu de la sediul societăţii.

Lei 4500

ISBN 973-30-4279-X

EDITURA DIDACTICĂ ȘI PEDAGOGICĂ R.A. – BUCUREȘTI



Scanned with OKEN Scanner